

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA PRÁVA

Změny v oblasti "transferových daní" v souvislosti s rekodifikací
Changes in the sphere of "transfer taxes" in connection with recodification

Student: Bc. Denisa Ferenčíková
Vedoucí diplomové práce: Mgr. Damian Czudek, Ph. D.

Ostrava 2015

VŠB - Technická univerzita Ostrava
Ekonomická fakulta
Katedra práva

Zadání diplomové práce

Student: **Bc. Denisa Ferenčíková**
Studijní program: N6208 Ekonomika a management
Studijní obor: 6208T011 Ekonomika a právo v podnikání
Téma: Změny v oblasti transferových daní v souvislosti s rekodifikací
Changes in the Sphere of Transfer Taxes in Connection with
Recodification

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
 2. Charakteristika a vývoj právní úpravy transferových daní
 3. Transferové daně do roku 2013
 4. Právní úprava daně z nabytí nemovitých věcí a aktuální zdanění dědění a darování
 5. Porovnání právní úpravy "transferových daní" na Slovensku
 6. Závěr
- Seznam použité literatury
Seznam zkratk
Prohlášení o využití výsledků diplomové práce
Seznam příloh
Přílohy

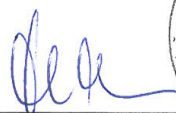
Seznam doporučené odborné literatury:

ANDRLÍK, Břetislav. *Transferové daně v zemích Evropské unie*. Brno: Akademické nakladatelství CERM, 2010. 204 s. ISBN 978-80-7204-716-1.
BAKEŠ, M. a kol. *Finanční právo*. 6. vyd. Praha: C. H. Beck, 2012. 549 s. ISBN 978-80-7400-440-7.
KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 5. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2010. 276 s. ISBN 978-80-7357-574-8.
PELC, Vladimír. *Daň z nabytí nemovitých věcí: [praktická příručka]*. 6. vyd. Praha: Leges, 2014. 286 s. ISBN 978-80-7502-012-3.


Formální náležitosti a rozsah diplomové práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.

Vedoucí diplomové práce: **Mgr. Damian Czudek, Ph.D.**

Datum zadání: 21.11.2014
Datum odevzdání: 25.04.2015


JUDr. Bohuslav Halfar
vedoucí katedry





prof. Dr. Ing. Dana Dluhošová
děkanka fakulty

Prohlašuji,

že jsem celou diplomovou práci na téma „Změny v oblasti "transferových daní" v souvislosti s rekodifikací“ vypracovala samostatně a uvedla jsem všechny použité prameny.

V Ostravě 15. dubna 2015



Denisa Ferenčíková

Poděkování

Ráda bych vyjádřila poděkování vedoucímu mé diplomové práce Mgr. Damianu Czudkovi, Ph.D., za jeho odborné vedení, cenné rady, připomínky a konzultace při zpracování této diplomové práce.

Obsah

1	Úvod.....	5
2	Charakteristika a vývoj transferových daní.....	7
2.1	Pojem daň a transferové dane	7
2.2	Vývoj právnej úpravy transferových daní	8
2.3	Klasifikácia transferových daní	10
2.4	Funkcie transferových daní	11
3	Transferové dane do roku 2013	15
3.1	Transferové dane	15
3.2	Daň dedičská.....	16
3.3	Daň darovacia	18
3.4	Daň z prevodu nehnuteľnosti.....	19
3.5	Správa daní	21
3.5.1	Obecná charakteristika	21
3.5.2	Správa dane dedičskej, darovacej a dane z prevodu nehnuteľnosti	22
3.6	Inkaso transferových daní do roku 2013	23
3.6.1	Informácie o daňových príjmoch dane z prevodu nehnuteľnosti.....	23
3.6.2	Informácie o daňových príjmoch dane dedičskej.....	24
3.6.3	Informácie o daňových príjmoch dane darovacej	25
4	Právna úprava dane z nadobudnutia nehnuteľných vecí a aktuálne zdanenie dedenia a darovania	26
4.1	Zmeny daňového práva v súvislosti s rekodifikáciou súkromného práva.....	26
4.2	Zákonné opatrenie senátu o zmene daňových zákonov.....	27
4.3	Zákonné opatrenie senátu o dani z nadobudnutia nehnuteľných vecí	29
4.3.1	Zmeny priamo súvisiace s rekodifikáciou súkromného práva	30
4.3.2	Zmeny nesúvisiace s rekodifikáciou súkromného práva.....	31
4.4	Ostatné dôvody zrušenia transferových daní	31
4.5	Ciele novej právnej úpravy	32
4.5.1	Ciele dane z nadobudnutia nehnuteľných vecí.....	32
4.5.2	Ciele dane dedičskej a darovacej.....	33
4.6	Dedenie v daniach z príjmu	33
4.6.1	Bezúplatný príjem	35
4.6.2	Dopady dedenia do dane z príjmu FO z perspektívy zostaviteľa.....	35
4.6.3	Dopady dedenia do dane z príjmu FO z perspektívy dediča	37
4.6.4	Obecné porovnanie oboch úprav dane dedičskej	38

4.7	Darovanie a daň z príjmu.....	39
4.7.1	Daňové riešenie u fyzických osôb.....	39
4.7.2	Daňové riešenie u právnických osôb.....	42
4.7.3	Zvýšenie a zníženie základu dane	43
4.7.4	Porovnanie novej a starej úpravy dane darovacej	45
4.8	Daň z nadobudnutia nehnuteľných vecí	47
4.8.1	Predmet zdanenia	48
4.8.2	Poplatník dane	51
4.8.3	Základ dane	53
4.8.4	Správa dane	55
4.8.5	Klady a zápory novej právnej úpravy	57
5	Porovnanie právnej úpravy "transferových daní" na Slovensku	58
5.1	Daň dedičská.....	59
5.2	Daň darovacia	60
5.3	Daň z prevodu a prechodu nehnuteľností	61
6	Záver.....	63
	Zoznam literatúry a prameňov	65
	Zoznam skratiek.....	72

1 Úvod

Pojem daň je známa širokej verejnosti a každý sa s ňou musel či už priamo, alebo nepriamo stretnúť. Dane predsa patria medzi každodennú súčasť jedinca, spoločnosti a štátu. Ako vieme sú hlavným a významným príjmom štátneho rozpočtu. Z právneho hľadiska môžeme dane označiť ako platobnú povinnosť, ktorú stanoví štát zákonom, k získaniu financií pre úhradu celospoločenských potrieb.¹ Na tento aspekt pekne poukázal starobabylonský vládca Chamurapi, ktorý uviedol: „*Žiadna moc bez armády, žiadna armáda bez peňazí, žiadne peniaze bez daní, žiadne dane bez prosperity a žiadna prosperita bez spravodlivosti.*“ Aj keď sa jedná o jeden z najstarších výrokov, nemôžeme mu uprieť určitú nadčasovosť, s ktorou by sa dal svojim spôsobom aplikovať aj na dnešnú dobu.

Po pomerne rýchlom vývoji na politickej scéne a s ním súvisiacimi problémami v oblasti schválenia legislatívy potrebnej pre hladké fungovanie novej súkromnoprávnej úpravy, v podobe nového občianskeho zákona a zákona o obchodných spoločnostiach a družstvách, v praxi od 1. januára 2014, došlo na 14. schôdzi Senátu, mimo iné aj k schváleniu štyroch zákonných opatrení Senátu. Dve z týchto štyroch zákonných opatrení Senátu sa pritom priamo viažu k daňovej problematike. Konkrétne sa jedná o Zákonné opatrenie Senátu o dani z nadobudnutia nehnuteľných vecí a Zákonné opatrenie Senátu o zmene daňových zákonov, v súvislosti s rekodifikáciou súkromného práva a o zmene niektorých zákonov.

Ako ste si mohli všimnúť táto rekodifikácia súkromnoprávnej úpravy sa priamo dotýka aj daní a je jedným z dôvodov, prečo nastali zmeny v oblasti transferových daní. Pojem „transferové dane“ zahŕňal daň dedičskú, darovaciu a daň z prevodu nehnuteľnosti. Od 1.1. 2014 však došlo k rekodifikácii, ktorá priniesla zmeny v právnych predpisoch. Zákon č. 357/1992 Sb., o dani dedičskej, darovacej a dani z prevodu nemovitostí bol zrušený. Celá problematika dedenia a darovania sa presunula zo zrušeného zákona o tzv. trojdani do zákona č. 586/1992 Sb., o daních z príjmov. Posledná daň z prevodu nehnuteľnosti bola premenovaná na daň z nadobudnutia nehnuteľných vecí a je upravená zákonným opatrením Senátu.

Už ubehlo viac ako rok, čo nadobudla účinnosť táto nová právna úprava transferových daní. Preto cieľom tejto diplomovej práce je bližšie Vás oboznámiť s hlavnými zmenami v oblasti transferových daní, ktoré nastali po roku 2014. Priblížime Vám fungovanie novej právnej úpravy a poukážeme na odlišnosti oproti starej právnej úprave. Zároveň budeme hľadať

¹ BAKEŠ, M. a kol. *Finanční právo*. 6. vyd. Praha: C. H. Beck, 2012. 549 s. ISBN 978-80-7400-440-7. s. 154.

odpoveď na otázku, prečo sa dané zmeny robia a či tieto úpravy vedú k cielenejšiemu daňovému poriadku.

Diplomová práca okrem úvodu a záveru obsahuje ďalších päť kapitol. Úvodná kapitola bude slúžiť k tomu, aby sme sa bližšie zoznámili s charakteristikou a vývojom transferových daní. Ako prvé si definujeme transferové dane a pozrieme sa na históriu a vývoj právnej úpravy týchto daní. Následne si urobíme prehľad v klasifikácii daní a nahliadneme na jednotlivé funkcie daní.

Tretia kapitola je venovaná transferovým daniam do roku 2013. Základom tejto kapitoly je priblížiť fungovanie starej právnej úpravy a detailnejšie si charakterizovať daň dedičskú, daň darovaciu a daň z prevodu nehnuteľnosti. V pri každej dani si definujeme základné konštrukčné prvky a na záver sa pozrieme na správu a inkaso transferových daní do roku 2013.

Štvrtá kapitola nám odhalí, čo viedlo Parlament ČR k zmene transferových daní. Prejdeme si jednotlivé dôvody zmien a tiež ciele novej koncepcie prevodných daní. Následne sa zameriame na daň dedičskú a darovaciu ako súčasť dane z príjmu a daň z nadobudnutia nehnuteľných vecí, kde vypichneme podstatné zmeny a poukážeme na rozdiely oproti roku 2013.

V poslednej časti porovnáme právnu úpravu transferových daní v Českej republike a na Slovensku. Keďže v Slovenskej republike došlo už dávnejšie k zrušeniu transferových daní objasníme si dôvod tohto kroku a pozrieme sa nato ako to fungovalo pred zrušením.

Pre vypracovanie diplomovej práce som použila metódu analýzy, syntézy a komparácie spoločne s metódou popisnou a porovnávacou.

Táto diplomová práca je spracovaná k právnemu stavu 1. 1. 2015.

2 Charakteristika a vývoj transferových daní

2.1 Pojem daň a transferové dane

Dane a ich význam v ekonomike sa mení spolu s historickým vývojom spoločnosti. Súčasná daňová teória poznamenaná rozsiahlym historickým vývojom používa obecnú definíciu pojmu daň, ktorú rôzni autori definujú „de facto” obdobným spôsobom. Podľa Kubátovej² je daň definovaná ako povinná, nenávratná, zákonom určená platba do verejného rozpočtu. Je to platba neúčelová a neekvivalentná, ktorá sa pravidelne opakuje v časových intervaloch, alebo je nepravidelná a platí sa za určitých okolností. Naproti tomu Bannock a Manser³ definujú pojem daň stručnejšie, výstižnejšie ako povinný transfer peňazí od súkromných osôb, inštitúcií a obchodných spoločností určený k financovaniu vládnych výdajov.

Požiadavku zákonitosti nájdeme zakotvenú⁴ v Listine základných práv a svobod, v znení neskorších predpisov (ďalej len „LZPS”). LZPS hovorí, že daňovú povinnosť v ČR je možné ukladať len na základe zákona. Iné ustanovenia o daniach by sme úrovni Ústavy, alebo Listiny hľadali ťažko. Je preto logické, že samotná podstata daní bude stanovená obecným právnym predpisom. V českom právnom systéme môžeme za tento obecný právny predpis považovať zákon č. 280/2009 Sb., daňový rád (ďalej len „DŘ”), avšak ani ten neposkytuje úplnú definíciu pojmu daň.

Pochopiteľne aj daň dedičská, darovacia a daň z prevodu nehnuteľností obsahujú všetky parametre dane. Sú to platby neúčelové, neekvivalentné a ich zvláštnosť spočíva v tom, že sa platia jednorazovo, pri naplnení dane darovacej, či dane dedičskej a v prípade dane z prevodu nehnuteľností sa daňová povinnosť viaže na vznik daňovoprávnej skutočnosti vymedzenej zákonom.⁵ Menované dane patria do skupiny majetkových daní. Radíme ich medzi najstaršie typy daní vôbec a považujeme ich za prvé priame dane, ktoré boli kedy uplatňované. Majetkové dane zaradujeme ako bolo uvedené medzi priame dane spolu s daniami dôchodkového typu. Toto tvrdenie sa z teoretického pohľadu opiera o tézu, že majetkové dane sú vymeriavané poplatníkovi dane na základe majetku, sú teda adresné a poplatník dane nemá možnosť vyhnúť

² KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 5. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2010. 275 s. ISBN 978-80-7357-574-8. s. 16.

³ BANNOCK, Graham and William MANSER. *International Dictionary of Finance*. London: Economist Intelligence Unit, 2003. ISBN 978-1861974785. s. 287.

⁴ Viz ustanovenie čl.11 odst. 5 LZPS

⁵ PELC, Vladimír. *Daň z nabytí nemovitých věcí: [praktická příručka]*. 6. vyd. Praha: Leges, 2014. 286 s. ISBN 978-80-7502-012-3. s. 231.

sa plateniu, z čoho vyplýva, že sú aj neprenosné. Sú odvádzané na základe vlastníctva, presnejšie povedané nadobudnutím majetku a nie sú žiadnym spôsobom závislé na dôchodku poplatníka dane.⁶

Na rozdiel od dane z nehnuteľnosti, ktorá sa viaže k vlastníctvu určitého majetku, tieto dane sú spojené so zmenou v osobe vlastníka a postihujú nadobudnutie majetku novým vlastníkom, alebo prevodom, respektíve prechodom z doterajšieho na nového vlastníka. Súhrne sú preto skrátene označované ako prevodné, alebo transferové dane a boli upravené v rámci jedného právneho predpisu. Z tohto dôvodu bývajú taktiež niekedy označované ako tzv. trojdaň.⁷

Transferové dane mali v ČR právnú úpravu donedávna zakotvenú v zákone č. 357/1992 Sb., o dani dedičké, darovacie a dani z převodu nemovitostí, v znení neskorších predpisov (ďalej len „ZDDPN“). K 1.1. 2014 nastala však rekodifikácia týchto prevodných daní, kde došlo k výrazným zmenám. Zákon ZDDPN bol zrušený a celá problematika dedenia a darovania sa presunula zo zrušeného zákona o tzv. trojdani do zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (ďalej len „ZDP“). Posledná daň z prevodu nehnuteľnosti bola premenovaná na daň z nadobudnutia nehnuteľných vecí a je upravená zákonným opatrením Senátu⁸.

2.2 Vývoj právnej úpravy transferových daní

História a vývoj transferových daní prešiel mnohými rokmi a je celkom obširny. Pre úplnosť na tomto mieste aspoň stručne načrtnem históriu vývoja transferových daní po vydanie ZDDPN.

História transferových daní siaha do roku 1918, kedy vzniklo samostatné Československo. Prvá úprava transferových daní v takej podobe, ako ju poznáme teraz nájdeme v zákone č. 337/1921 Sb., o dani z obohacení, v znení neskorších predpisov. Tento zákon na rozdiel od predchádzajúcich noriem už používa pojem daň a nie poplatok. Uvedený zákon zaviedol dve samostatné zložky dane a to daň darovaciu, ktorá podľa vtedajšej terminológie podliehala bezúplatnému nadobudnutiu majetku medzi živými a daň dedičskú, ktorá podliehala

⁶ ANDRLÍK, Břetislav. *Transferové daně v zemích Evropské unie*. 1. vyd. Brno: Akademické nakladatelství CERM, 2010. 204 s. ISBN 978-80-7204-716-1. s. 15.

⁷ BAKEŠ, M. a kol. *Finanční právo*. 6. vyd. Praha: C. H. Beck, 2012. 549 s. ISBN 978-80-7400-440-7. s. 228.

⁸ Zákonné opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí

nadobudnutiu majetku následkom úmrtia, alebo pre prípad smrti. K tomuto zákonu sa viazalo vládne nariadenie, v ktorom mimo iné bol obsiahnutý sadzobník dane z obohacovania.⁹

Zmienené zákony platili až do roku 1957, kedy boli zrušené zákonom č. 26/1957 Sb., **o notárskych poplatkoch**, kde došlo k opätovnému návratu k poplatku. Základom tohto zákona bolo zaistiť zjednotenie a zjednodušenie predpisov o spoplatnení dedičstva, darovania a úplatných prevodov nehnuteľnosti a mal viesť k zhospodárneniu administratívnej práce pri spoplatňovaní. Nestretávali sme sa len s základnými notárskymi poplatkami za úkony notárov, ale začleňovali sa k nim aj notárske poplatky z prevodu a prechodu nehnuteľnosti, notársky poplatok z darovania a notársky poplatok z dedičstva. Poplatkom z prevodu a prechodu nehnuteľnosti bol spoplatnený nie len prevod vlastníctva, ale úplatný prevod práva k užívaniu. Základom pre výšku poplatku bola zistená cena nehnuteľnosti. Sadzba bola vo výške 1 až 5 %, podľa vzťahu medzi prevodcom a nedobudovateľnom. Platbu z darovania a poplatok z dedičstva platil nadobúdateľ vo výške 1,5 alebo 20 % z čistej hodnoty dedičstva v závislosti na vzťahu k zostaviteľovi. Ak sa jednalo o darovanie, tak sa táto sadzba zdvojnásobovala. Nezdaniteľné minimum činilo 50 000 Kč.¹⁰

Zaťaženie dedičstva a darovania povinnými peňažnými platbami na báze notárskych poplatkov na našom území stratilo platnosť k 1. 1. 1993, kde nadobudol účinnosť zákon č. 357/1992 Sb., o dani dedičkej, darovacej a z prevodu nemovitostí. Samotný ZDDPN sa delil na tri časti, kde prvá z nich sa ďalej členila na tri oddiely podľa druhu dane. Časť druhá obsahovala ustanovenia spoločné a posledná časť klasicky zahŕňala ustanovenia prechodné a záverečné. Uvedený zákon prešiel od dátumu svojej účinnosti veľkým počtom novelizácií a ako už viete nakoniec bol aj zrušený.¹¹

Pri aplikovaní ZDDPN bolo nutné v niektorých prípadoch subsidiárne použiť aj iné zákony. Napríklad donedávna používaný starý občiansky (ďalej len „SOZ”)¹², či obchodný (ďalej len „OZ”)¹³ zákonník.

⁹ FALADA, David. *Dějiny daní a poplatků*. 1. vyd. Praha: Havlíček Brain Team, 2009. 207 s. ISBN 978-80-87109-15-1. s. 111.

¹⁰ RADVAN, Michal. *Zdanění majetku v Evropě*. 1. vyd. Praha: C. H. Beck, 2007. 396 s. ISBN 978-80-7179-563-6. s. 28.

¹¹ JÁNOŠÍKOVÁ, P., P. MRKÝVKA a I. TOMAŽIČ. *Finanční a daňové právo*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2009. ISBN 978-80-7380-155-7.

¹² Zákon č. 40/1964 Sb., občanský zákoník

¹³ Zákon č. 513/1991 Sb., obchodný zákonník

2.3 Klasifikácia transferových daní

Dane môžeme členiť podľa rôznych kritérií. Pekne to vystihol Z. Sadovský, ktorý uviedol výrok: „Dane v Českej republike triedime na dobré a zlé. Dobré sú tie, ktoré platí sused.” Najviac používané členenie, ktoré je zaužívané už od doby feudalizmu je podľa väzby dane na dôchodok poplatníka. Tu rozlišujeme dane priame a nepriame. Medzi ďalšie v súčasnosti používané klasifikácie vo vzťahu k majetkovým daniam patrí hlavne členenie daní podľa objektu dane, na ktorý je uložený. Hlavnými objektami je dôchodok, spotreba a majetok. Podľa charakteru veličiny, z ktorých sa daň platí, sa dane triedia na kapitálové a bežné. Podľa vzťahu k platobnej schopnosti poplatníka triedime dane na osobné a in rem.¹⁴

Poznáme mnoho členení daní, no pre účely našej práce je podstatné prvé členenie podľa väzby dane na dôchodok poplatníka. Ako už vieme nami opisované transferové dane radíme medzi priame dane. Priame dane sú bezprostredne vymerané poplatníkovi na základe jeho dôchodku, alebo majetku a predpokladá sa, že ich výška ide na úkor dôchodku osoby, ktorej sú predpísané a tá sa im nemôže vyhnúť, nemôže ich časť preniesť na ďalší ekonomický subjekt.¹⁵

Keďže po roku 2014 došlo k zmenám v transferových daniach, prinášam pre väčší prehľad ako prvé schému sústavy majetkových daní Českej republiky do roku 2014 a následne schému sústavy majetkových daní po roku 2014. Základom je poukázať ako sa z teoretického hľadiska zmenilo postavenie majetkových daní v daňovej sústave ČR.

Schéma č. 2.3a Sústava majetkových daní Českej republiky do roku 2014



Zdroj: Michal Radvan (2007, s. 11), vlastná úprava

¹⁴ KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 5. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2010. 275 s. ISBN 978-80-7357-574-8. s. 25.

¹⁵ ŠIROKÝ, Jan. *Daňové teorie s praktickou aplikací*. 2. vyd. Praha: C. H. BECK, 2008. 301 s. ISBN 978-80-7400-005-8. s. 48.

Schéma č. 2.3b *Sústava majetkových daní České republiky po roku 2014*



Zdroj: Daňové zákony (2014), vlastná úprava

Medzi majetkové dane v oboch prípadoch zaraďujeme aj miestne poplatky z majetku, ktoré som však do schém pre väčší prehľad nezaraďovala. Ako môžete vidieť na schéme č. 2.3a medzi majetkovými daniami je zaradená aj daň dedičská, darovacia a daň z prevodu nehnuteľnosti. V druhej schéme č. 2.3b sa však ani jedna z daní neobjavuje. Ako sme už uvádzali daň dedičská a darovacia boli po roku 2014 presunuté z majetkových daní do dôchodkových daní, presnejšie do dane z príjmov a daň z prevodu nehnuteľností bola premenovaná na daň z nadobudnutia nehnuteľných vecí. Tu môžete vidieť aké stopy to zanechalo v daňovej sústave ČR z teoretického hľadiska.

Ak by sme porovnali českú sústavu majetkových daní so sústavou majetkových daní Slovenskej republiky, zistili by sme, že je tam rovnako zastúpená daň z nehnuteľnosti, daň z motorových vozidiel a miestne dane a poplatky. V slovenskom delení priamych daní vôbec nenájdeme zaradenie transferových daní. Absencia týchto daní vyplýva z daňovej reformy, kedy došlo k zrušeniu týchto prevodných daní. Daň dedičská a darovacia boli zrušené k 31.12. 2003 a daň z prevodu a prechodu nehnuteľnosti k 31.12. 2004. Pred zrušením boli súčasťou priamych daní v slovenskej daňovej sústave a boli upravené zákonom č. 318/1992 Zz., o dani dedičskej, dani darovacej a dani z prevodu a prechodu nehnuteľnosti (ďalej len „ZDDPPN”).¹⁶ Podrobnejšie sa budeme zaoberať slovenskými transferovými daniami v kapitole č. 5.

2.4 Funkcie transferových daní

V modernej ekonomickej teórii vyplývajú funkcie daní z existencie verejného sektoru. Verejný sektor je nutnou časťou ekonomiky a zabezpečuje funkcie, ktoré nemôže dobre

¹⁶ ANDRLÍK, Břetislav. *Transferové daně v zemích Evropské unie*. 1. vyd. Brno: Akademické nakladatelství CERM, 2010. 204 s. ISBN 978-80-7204-716-1. s. 147.

zabezpečiť trh. V poslednom období sú daniam pripisované rovnaké funkcie ako verejnému sektoru. Jedná sa o funkciu redistribučnú, alokačnú, stabilizačnú a fiškálnu. U jednotlivých daní sa môžu tieto funkcie prejavovať v rôznych kombináciách s rozdielnou významnosťou. Taktiež aj transferové dané spĺňajú niektoré funkcie, ktoré si bližšie špecifikujeme.¹⁷

Alokačná funkcia dane vyplýva hlavne z toho, že na niektorých špecifických trhoch efektívnosť mechanizmov zlyháva. Medzi hlavné zdroje zlyhania patria verejné statky, nedokonalá konkurencia, statky pod ochranou a externality. Tieto zlyhania sa snaží štát zmierňovať prostredníctvom daní a tiež pomocou cyklických výkyvov – stabilizačnou funkciou. **Stabilizačná funkcia** vedie k zmierneniu výkyvov ekonomického cyklu, k zaisteniu dostatočnej miery zamestnanosti a k cenovej stabilite. Mnoho odborníkov a niektorí ekonómovia zastávajú názor, že práve snaha o stabilizáciu vedie k nestabilite. V niektorých ekonomických publikáciách uvádzajú autori v rámci funkcie alokačnej aj **funkciu regulačnú**. Táto funkcia vychádza z predpokladu nerovnomerného rozdeľovania dôchodku v spoločnosti medzi jednotlivými subjektmi. Regulačná funkcia spočíva v zmiernení týchto rozdielov tým, že bohatším subjektom sú vybrané vo väčšej miere dane ako chudobným subjektom, potom môže štát zvýšiť príjem chudobnejším subjektom prostredníctvom transferov. Primárna a najdôležitejšia funkcia daní je **fiškálna funkcia**. Hlavnou náplňou tejto úlohy je získavanie finančných prostriedkov do verejného rozpočtu. Táto funkcia je úzko spätá so všetkými predošlými.¹⁸

Keď sa pozrieme bližšie na transferové dane a ich funkcie, musíme konštatovať, že hlavným dôvodom vzniku transferových daní nie je fiškálna funkcia. Význam tejto fiškálnej funkcie sa znižuje na úkor priamych daní z dôchodku a zo zisku a na úkor nepriamych daní, najviac na úkor dane z pridanej hodnoty. Na opačnej strane je jedným z dôvodov pre zachovanie transferových daní stabilita ich výnosu. Zisk z týchto daní je skoro nezávislý na hospodárskom cykle.¹⁹

¹⁷ KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie - úvod do problematiky*. 1. vyd. Praha: ASPI, 2005. 112 s. ISBN 80-7357-092-0. s. 15.

¹⁸ KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 5. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2010. 275 s. ISBN 978-80-7357-574-8. s. 19.

¹⁹ PEKOVÁ, Jitka. *Majetkové daně v daňové soustavě České republiky*. 1. vyd. Praha: Codex Bohemia, 1997. 158 s. ISBN 80-85963-41-8. s. 30.

Existujú aj iné funkcie pre zachovanie transferových daní. Autor Vyhýbal²⁰ uvádza, že sa jedná o menšie životné náklady vyplývajúce z vlastníctva majetku, povinnosť platiť štátu za klasickú ochranu majetku a ekonomické zvýhodnenie vlastníkov pri kapitalizácii.

Autor Grůň²¹ poukazuje hlavne na **redistribučnú funkciu** transferových daní. V súvislosti s touto funkciou autor tvrdí, že ľudia s väčším majetkom majú spravidla vyšší zdaniteľný základ, a preto platia aj vyššie majetkové (transferové) dane. Ba čo viac, progresívne dane znižujú disponibilný dôchodok vlastníkov, a tak znižujú aj možnosť ďalších úspor, čo v konečnom dôsledku brzdí ďalšie zväčšovanie majetku. Môžeme teda hovoriť, či polemizovať o zmierňovaní sociálnych nerovností. Je však nutné dodať, že táto funkcia je u dani dedičskej a dani darovacej výrazne oslabená, pretože dochádza k rozsiahlym oslobodeniam.

Vedľa redistribučnej funkcie je funkcia stimulačná, ktorá je tiež oslabená v súvislosti s rozsiahlym oslobodením u týchto daní. Ako je známe, k týmto oslobodeniam nedochádza bezdôvodne, ale na základe daňovej reformy, kde jej cieľom je vytvoriť jednoduchý a prehľadný daňový systém, ktorý bude dlhodobo stabilný. Môžeme s určitosťou tvrdiť, že vláda sa v posledných rokoch snaží o to, aby si všetky dane plnili svoju stabilizačnú funkciu.²²

Autor Široký²³ uvádza, že akumulované bohatstvo je však tvorené z dôchodku, ktoré bolo už raz zdanené a aplikácia transferových daní sa stáva dvojitém zdanením rovnakého dôchodku. Táto kritika sa však týka predovšetkým dane dedičskej a dane darovacej. Zástancovia daní však tvrdia, že nie je z pohľadu princípu spravodlivosti morálne postihovať tých, ktorí sporili. Nájdu sa aj iné názory a veľmi zaujímavý je zo zahraničnej publikácie, kde Prabhakar²⁴ zdôrazňuje, že k dvojitému zdaneniu dochádza v každom daňovom systéme, ktorý je tvorený viacerými daniami.

Ak sa bližšie pozrieme na daň z prevodu nehnuteľnosti, tak tu sa funkcie dane spájajú s nálezom Ústavného súdu k ústavnosti dane z prevodu nehnuteľnosti zo dňa 21. 4. 2009. V tomto náleze nájdeme vyjadrenie Najvyššieho správneho súdu a Ministerstva financií k regulatívnej, redistribučnej, alokačnej a stabilizačnej funkcii dane z prevodu nehnuteľnosti.

²⁰ VYBÍHAL, Václav. *Zdanění majetku: daň z nemovitostí, daň silniční, daň dědická, daň darovací, daň z převodu nemovitostí, zdanění výnosů z majetku*. 1. vyd. Praha: Grada, 1997. 429 s. ISBN 80-7169-371-5. 16 s.

²¹ GRŮŇ, Lubomír. *Finanční právo a jeho instituty*. 3. vyd. Praha: Linde, 2009. 335 s. ISBN 978-80-7201-745-4. s 152 – 153.

²² INFORMAČNÍ CENTRUM VLÁDY: *Daňová reforma*. Praha: Vláda ČR, 2012 [cit. 2015-02-24]. Dostupné z: <http://icv.vlada.cz/cz/danova-reforma/>

²³ ŠIROKÝ, Jan. *Daňové teorie s praktickou aplikací*. 2. vyd. Praha: C. H. BECK, 2008. 301 s. ISBN 978-80-7400-005-8. s. 165.

²⁴ PRABHAKAR, RAJIV. *Wealth Taxes: Stories, Metaphors and Public Attitudes. The Political Quarterly* [online]. 2008, vol. 79, issue 2, s. 172-178 [cit. 2015-02-21]. DOI: 10.1111/j.1467-923x.2008.00917.x.

NSS v tomto náleze tvrdí, že daň z prevodu nehnuteľnosti vylučuje obe dve funkcie. Jedná sa o redistribučnú a regulatívnu funkciu. Regulatívna funkcia je vylúčená tým, že akákoľvek vysoká daň z prevodu nehnuteľnosti v tržnom prostredí spôsobuje, že cena týchto nehnuteľností vzrastie o výšku tejto dane. Vylúčenie redistribučnej funkcie je zdôvodnené tým, že touto daňou nie sú zaťažené len luxusné nehnuteľnosti, a preto nedochádza k znižovaniu sociálnych nerovností.²⁵

Ministerstvo financií sa tiež vyjadrilo k jednotlivým funkciám a je názoru, že daň z prevodu nehnuteľnosti spĺňa funkciu alokačnú, fiškálnu, redistribučnú, stabilizačnú a tiež aj regulatívnu. Alokačnú funkciu môžeme pomenovať ako súčasť finančných vzťahov vznikajúcich pri vytváraní príjmov, odčerpávaní určitej časti dôchodku právnických a fyzických osôb a jej následné rozmiestňovanie tam, kde jej využitie najefektívnejšie, k čomu dochádza prostredníctvom štátneho rozpočtu. Získané finančné prostriedky sa väčšinou alokujú do štátneho rozpočtu, kde sú určené na zabezpečenie verejných statkov. Redistribučná funkcia spočíva v redistribúcií od vlastníkov nehnuteľnosti smerom k nevlastníkom, teda od bohatších k menej bohatším. Prestavuje tiež poistku proti daňovým únikom. Daň z prevodu nehnuteľnosti spĺňa tiež regulatívnu funkciu, pretože výška daňového zaťaženia je odvodená od hodnoty majetku, a teda dochádza k zmierneniu rozdielu medzi dôchodkami jednotlivých subjektov. Posledná je funkcia stabilizačná, ktorá nenapĺňuje daň z prevodu nehnuteľnosti automaticky, ale môže ju naplňovať vplyvom rozhodnutia politickej reprezentácie o úpravách sadzby, alebo oslobodenia s ohľadom na cyklické výkyvy v ekonomike.²⁶

²⁵ Předpis č. 181/2009 Sb. Nález Ústavního soudu ze dne 21. dubna 2009

²⁶ Tamtiež

3 Transferové dane do roku 2013

V tretej kapitole diplomovej práce si postupne rozoberieme jednotlivé transferové dané do roku 2013. Budeme sa snažiť priblížiť, ako to fungovalo pred zmenou a zameriame sa na jednotlivé konštrukčné prvky, ktoré dane obsahujú. V závere sa pozrieme na správu a inkaso týchto prevodných daní do roku 2013.

3.1 Transferové dane

Skupina sledovaných daní bývala označovaná pojmom transferové dane, prevodné dane, poprípade práve s odkazom na ich spoločné zakotvenie v jednom zákone ako „trojdaň“. Donedávna boli týmito daniami zdaňované bezúplatné a úplatné prevody a prechody majetku medzi fyzickými a právnickými osobami. Z teoretického hľadiska boli transferové dane chápané ako dane jednorazovej povahy, čo znamenalo, že sa aplikovali pri vzniku rozhodnej skutočnosti. Tím sa odlišovali od ostatných majetkových daní (daň z nehnuteľnosti). Transferové dane z úplatných prevodov zdaňovali len prevody nehnuteľného majetku a z bezúplatných prevodov zdaňovali všetky majetkové hodnoty, čo boli všetky hnutelné, nehnuteľné veci a majetkové práva.²⁷

Hlavné rozlišovacie kritéria transferových daní spočívali u dane dedičskej a darovacej v bezúplatnom prevode a prechode vlastníctva k majetku, kde sme v rámci bezúplatnosti rozlišovali skutočnosť, či k zmene vlastníka majetku dochádzalo medzi žijúcimi osobami, alebo v dôsledku úmrtia doterajšieho vlastníka. U dane z prevodu nehnuteľnosti bol hlavným rozlišovacím kritériom úplatnosť prevodu a prechodu vlastníctva k nehnuteľnostiam.²⁸

Pri aplikácii daní platilo základné pravidlo, ktoré bránilo súbehu uplatnenia jednotlivých definovaných daní. Ak došlo k uplatneniu dane dedičskej, nemohlo dôjsť u rovnakého predmetu zdanenia k súbehu s daňou darovacou ani s daňou z prevodu nehnuteľnosti. Rovnako rozdelenie prevodu, či prechodu majetku v závislosti na úplatnosť, či bezúplatnosť. Z toho vyplýva, že daňová povinnosť u transferových daní vznikala až na základe právneho úkonu, či skutočnosti vedúcej k zmene vlastníckych práv k majetku v dôsledku jeho bezúplatného nadobudnutia, alebo z dôvodu úplatného prevodu, či prechodu vlastníckeho vzťahu k nehnuteľnosti. Daň z prevodu nehnuteľnosti, daň darovacia a daň dedičská boli zavedené do českej daňovej sústavy

²⁷ ANDRLÍK, Břetislav. *Transferové daně v zemích Evropské unie*. 1. vyd. Brno: Akademické nakladatelství CERM, 2010. 204 s. ISBN 978-80-7204-716-1. s. 59.

²⁸ BAKEŠ, M. a kol. *Finanční právo*. 6. vyd. Praha: C. H. Beck, 2012. 549 s. ISBN 978-80-7400-440-7. s. 229.

po daňovej reforme s účinnosťou od 1. januára 1993. Do konca roku 2013 bol právnym predpisom upravujúci transferové dane zákon č. 357/1992 Sb., o dani dedičskej, darovacej a dani z prevodu nemovitostí, v znení pozdějších predpisu.²⁹

3.2 Daň dedičská

Daň dedičská bola ako prvá z transferových daní, ktorá bola upravená v ZDDPN. Z uvedeného vyplýva, že bola zakotvená v jednom právnom predpise spolu s ďalšími dvoma daniami. Dedičská daň bola jednorazovou majetkovou daňou z kapitálových transferov, kde jej **predmetom** bolo bezúplatné nadobudnutie majetku na základe dedičstva, zo závetu, alebo zo zákona v dôsledku smrti zostaviteľa. Dochádzalo k rozšíreniu majetku pozostalých dedičov, bez toho, aby poskytli protihodnotu. Dedičská daň postihovala všetok majetok, bez ohľadu nato, či sa jednalo o majetok hmotný³⁰, alebo nehmotný³¹. Českej dani dedičskej podliehalo výhradne nadobudnutie majetku, ak dochádzalo k nemu dedením. Ak došlo k nadobudnutiu majetku síce v súvislosti so smrťou občana, avšak nie na základe dedičského práva, nebolo takéto nadobudnutie majetku predmetom dane dedičskej. Je dôležité zdôrazniť, že príjmy, ktoré boli získané dedením pred rokom 2013 nepodliehali dani z príjmu.³²

Čo sa týka **poplatníka** dane, tak do roku 2013 ním bol dedič, ktorý nadobudol dedičstvo, alebo jeho časť, podľa právoplatného rozhodnutia, ktorým bolo riadenie o dedičstve skončené.³³ Pre daňovú povinnosť nebolo rozhodujúce, či je dedičom fyzická, alebo právnická osoba. Taktiež nebolo podstatné, či sme dedičstvo získali zo zákona, zo závetu, alebo z oboch týchto právnych titulov³⁴. Ak dedičstvo nezískal žiadny dedič, tak dedičstvo pripadlo štátu.³⁵ Avšak od povinnosti úhrady dane bol štát oslobodený. Za deň nadobudnutia dedičstva bol považovaný deň úmrtia zostaviteľa.³⁶ Ak nastala situácia, že dedičstvo pripadlo dvom, alebo viacerým dedičom do spoluvlastníctva, musel uhradiť daň každý podľa svojho podielu.

Z predchádzajúcich riadkov je zrejme, kto bol poplatníkom dane dedičskej do roku 2013. Avšak podľa zákona nebol každý dedič hneď braný za poplatníka dane. Ak predmet, alebo

²⁹ ANDRLÍK, Břetislav. *Transferové daně v zemích Evropské unie*. 1. vyd. Brno: Akademické nakladatelství CERM, 2010. 204 s. ISBN 978-80-7204-716-1. s. 59-60.

³⁰ veci hmotné, cenné papiere, peňažné prostriedky

³¹ veci nehmotné, byty a bytové priestory

³² RADVAN, Michal. *Zdanění majetku v Evropě*. 1. vyd. Praha: C. H. Beck, 2007. 396 s. ISBN 978-80-7179-563-6. s. 151.

³³ BAKEŠ, M. a kol. *Finanční právo*. 6. vyd. Praha: C. H. Beck, 2012. 549 s. ISBN 978-80-7400-440-7. str. 232.

³⁴ Viz ustanovenie § 461a SOZ

³⁵ Viz ustanovenie § 462 SOZ

³⁶ Viz ustanovenie § 461 SOZ

osoba zdaneniu nepodliehala, hovoríme o tzv. **oslobodení od dane**. Oslobodením od dane myslíme oslobodenie celkové, alebo len čiastočné. My spomenieme, len niektoré prípady, s ktorými sme sa najviac stretávali v praxi. Do roku 2013 bolo úplne oslobodené nadobudnutie majetku dedením, ak k nemu došlo medzi osobami v blízkom príbuzenskom vzťahu zaradenými v I. a II. skupine. Pre lepší prehľad si uvedieme osoby, ktoré sa nachádzali v I. a II. skupine. Za tohto predpokladu nemali poplatníci povinnosť podať daňové priznanie.

Tabuľka č. 3.2 Osoby oslobodené od dane dedičskej

I. skupina	príbuzní v rade priamom a manželia
II. skupina	a) príbuzní v rade bočnom, a to súrodenci, synovci, netere, strýkovia a tety,
	b) manželia detí (zaťovia a nevesty), deti manžela, rodičia manžela, manželia rodičov a osoby, ktoré s nadobúdateľom, darcom, alebo zostaviteľnom žili najmenej rok pred prevodom, alebo smrťou zostaviteľa v spoločnej domácnosti.

Zdroj: Zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí—vlastné spracovanie

Oslobodenia od dane dedičskej, ktoré sa viazali na splnenie určitých podmienok boli upravené v § 19 ZDDPN a ďalšie nároky na oslobodenie sme mohli nájsť v § 20 ZDDPN. Existovala však aj III. skupina³⁷, do ktorej sme podľa § 11 ZDDPN radili ostatné fyzické a právnické osoby. Na túto tretiu skupinu sa však žiadne oslobodzujúce privilégium nevzťahovalo.

Za **základ dane** dedičskej bola považovaná cena nadobudnutého majetku jednotlivým dedičom. Pri stanovovaní výšky základu dane bolo potrebné odpočítať³⁸:

- cenu majetku od dane oslobodenú,
- preukázateľné dlhy poručiteľa prechádzajúce na dediča,
- primerané náklady spojené s pohrebom poručiteľa,
- odmenu a hotové výdaje notára,
- a cenu iných povinností, ktoré boli dedičom v riadení o dedičstve uložené.

³⁷ Víz ustanovenie § 11 ZDDPN

³⁸ BAKES, M. a kol. *Finanční právo*. 6. vyd. Praha: C. H. Beck, 2012. 549 s. ISBN 978-80-7400-440-7. str. 234.

Pre konečný výpočet dane bolo nutné aplikovať na presne zistenú cenu predmetného majetku sadzu. Presne stanovené **sadzby** sme mohli nájsť v § 12 – 14 ZDDPN. Sadzby boli kľzavo progresívne a ich veľkosť závisela na zaradení dediča do skupiny podľa príbuzenských vzťahov. Z teoretického hľadiska mala sadzba plniť zásadu daňovej spravodlivosti tým, že s rastom daňového základu rástla i sadzba. Jej výška sa pohybovala od 7% a najvyššia hodnota dosahovala až 40%. Pri výpočte dane dedičskej sa výsledná daň vynásobila koeficientom 0,5, čo viedlo k zníženiu celkovej dane dedičskej.³⁹

3.3 Daň darovania

Ďalšou jednorazovou majetkovou daňou, kde nebol spoplatňovaný príjem, či majetok daňového poplatníka, ale prevod majetku je daň darovania. Spomenutá darovania daň mala veľmi podobnú právnu úpravu ako daň dedičská, pretože sa tiež jedná o zdanenie bezúplatného nadobudnutia majetku, zásadným rozdielom bol však prevod majetku medzi živými subjektmi. Darovaním sa teda rozumelo bezúplatný prevod vlastníckych práv k majetku na základe právneho úkonu a to iným spôsobom než smrťou zostaviteľa, ktorý podlieha dani darovacej. Právny úkon⁴⁰, s ktorým sme sa stretávali najčastejšie bola darovania zmluva⁴¹. Mohli sme sa stretnúť aj s prípadmi, keď niekto poskytol nadobúdateľovi určitý majetkový prospech. Jednalo sa napríklad o vypožičanie, postúpenie pohľadávky, či odpustenie dlhu. Významným faktorom bolo však získanie majetku, či iného majetkového prospechu bez poskytnutia ekvivalentného protiplnenia.⁴²

Poplatníkom dane darovacej podľa § 5 ZDDPN bol nadobúdateľ, teda obdarovaný, ak sa jedná o dary v rámci tuzemska. K výnimke dochádzalo v prípade, že darcom bola osoba s trvalým pobytom, alebo sídlom v tuzemsku a nadobúdateľom bola osoba s trvalým pobytom, alebo sídlom v zahraničí. V tejto situácii bol poplatníkom dane darovacej vždy darca. Ak nebol darca poplatníkom, tak sa automaticky stával ručiteľom.

Rozdelenie osôb do jednotlivých skupín podľa príbuzenských vzťahov malo obdobný dopad na **oslobodenie od dane darovacej** ako u dane dedičskej. Podľa § 19 odst. 3 ZDDPN boli od dane dedičskej oslobodené všetky bezúplatné nadobudnutia majetku medzi osobami

³⁹ Viz ustanovenia § 12 a § 18 ZDDPN

⁴⁰ Viz ustanovenia § 34 SOZ

⁴¹ Viz ustanovenie § 628 SOZ

⁴² ANDRLÍK, Břetislav. *Transferové daně v zemích Evropské unie*. 1. vyd. Brno: Akademické nakladatelství CERM, 2010. 204 s. ISBN 978-80-7204-716-1. s. 70.

zaradenými do I. a II. skupiny príbuzenských vzťahov.⁴³ Čo sa týkalo osôb zaradených do III. skupiny príbuzenských vzťahov boli od dane darovacej oslobodené len niektoré bezúplatné nadobudnutia majetku, ktoré sme mohli nájsť v § 19 a 20 ZDDPN.

Čo sa týka **základu dane**, tak ako dani dedičskej tak u dani darovacej bola základom dane cena nadobudnutého majetku, alebo hodnota majetkového prospechu. Túto hodnotu sme mohli znížiť o preukázateľné dlhy, cenu iných povinností, o cenu oslobodenú od dane darovacej, prípadne i o clo a o dane platené pri dovoze. **Sadzba dane** darovacej bola rovnako ako u dani dedičskej progresívne kľzavá a platili pre ňu rovnaké pravidlá ako u dani dedičskej, pretože rozdelenie do skupín príbuznosti boli totožné, rovnako ako jednotlivé tabuľky sadzieb dane pre danú skupinu príbuzenských vzťahov. Jedinou odlišnosťou bolo nevyužitie koeficientu 0,5 k zníženiu daňovej povinnosti poplatníka.⁴⁴

3.4 Daň z prevodu nehnuteľnosti

Daň z prevodu nehnuteľnosti ako majetková daň bola súčasťou daňového systému, sústavy kombinujúcej priame a nepriame dane obdobne ako sú uplatňované v hospodárskych vyspelých krajinách. Bola tradičnou historickou daňou, ktorá bola doplňujúcim prvkom daňovej sústavy. Daň z prevodu nehnuteľnosti bola majetkovou daňou z kapitálových transakcií a jej platná právna úprava bola spoločne spolu s daňou dedičskou, daňou darovacou upravená ZDDPN, presnejšie v tretom oddieli. Od dane dedičskej a darovacej sa líšila v tom, že sa jednalo o úplatný prevod nehnuteľnosti. O tejto dani z prevodu nehnuteľnosti píšem v minulom čase z dôvodu, že došlo k zmene jej názvu a tiež k zmene zákona, kde bola upravovaná.⁴⁵

Predmetom dane z prevodu nehnuteľnosti podľa § 9 ZDDPN boli úplatné prevody, alebo prechody vlastníctva k určitým nehnuteľnostiam na území ČR z jednej osoby na druhú, vrátane vysporiadania podielového vlastníctva. Podľa SOB boli za nehnuteľnosti považované veci nehmotné, tzv. pozemky a stavby spojené so zemou pevným základom, byty a nebytové priestory. K prevodu nehnuteľnosti dochádzalo na základe zmluvy. Vlastnícke právo k nehnuteľnostiam sa nadobúdalo vkladom do katastru nehnuteľnosti podľa § 133 odst. 2 SOZ.

⁴³ Oslobodené skupiny od dane darovacej sú definované v kapitole 3.2 daň dedičská – s. 15.

⁴⁴ RADVAN, Michal. *Zdanění majetku v Evropě*. 1. vyd. Praha: C. H. Beck, 2007. 396 s. ISBN 978-80-7179-563-6. s. 213.

⁴⁵ BAKEŠ, M. a kol. *Finanční právo*. 6. vyd. Praha: C. H. Beck, 2012. 549 s. ISBN 978-80-7400-440-7. str. 229-230.

K prechodu nehnuteľnosti dochádzalo na základe zákona, alebo rozhodnutia štátneho orgánu a tento sa zapisoval do katastru nehnuteľnosti len formou záznamu.⁴⁶

Poplatníkom dane bol u úplatného prevodu nehnuteľnosti pôvodný vlastník, teda **prevodca** a nadobúdateľ bol ručiteľom. Ak sa jedná o nadobudnutie majetku vydržaním, pri výkone rozhodnutia, alebo exekúciou, vyvlastnením, v insolventnom riadení po rozhodnutí o úpadku, alebo vo verejnej dražbe je poplatníkom **nadobúdateľ**. V prípade výmeny nehnuteľnosti boli poplatníkmi dane spoločne a nerozdielne prevodca i nadobúdateľ, kde môžeme povedať, že sa jednalo o tzv. solidaritu pri výmene nehnuteľnosti. Pri prevode majetku zo spoločného imania manželov bol poplatníkom dane každý z manželov samostatne, pričom boli ich podiely rovnaké. U podielového spoluvlastníctva bol opäť poplatníkom dane každý samostatne, avšak daň bola rozdelená v súlade s veľkosťou jeho podielu.

Čo sa týka **základu dane** z prevodu nehnuteľnosti, tak bol obecné stanovený porovnaním ceny zistenej podľa oceňovacích predpisov a zjednanej ceny. Základom dane bola teda vyššia z porovnávaných. V situáciách, kedy nehrozilo obchádzaniu zákona simulovaním nižších kúpnych cien, bol základ dane odvodený z inej ceny ako bola zistená. Mohla ísť o ceny stanovené v súdnom, alebo správnom riadení, ceny dosiahnutej v dražbe, či už predajom uskutočneným, alebo schváleným súdom a ceny určenej pre účely ocenenia nepeňažitých vkladov do obchodných spoločností. Spomenuté výnimky z obecného režimu spočívali v tom, že poplatník u väčšiny prevodov bol povinný nechať zhotoviť pre účely stanovenia základu dane o zistenej cene znalecký posudok. Znalecký posudok zvyšoval finančné náklady poplatníka niekedy aj o tisíce korún. **Sadzba dane** z prevodu nehnuteľnosti bola lineárna a stanovená vo výške 4 % zo základu dane.⁴⁷

U dane z prevodu nehnuteľnosti existovala rada **oslobodení**, hlavne u prevodov a prechodov vlastníctva k nehnuteľnostiam v súvislosti s privatizáciou štátneho majetku. Významnú skupinu oslobodení tvorili tiež prevody a prechody majetku obchodných spoločností, alebo družstiev, ale tiež napr. prevody bytov. Táto úprava oslobodení bola pomerne rozsiahla, ale zároveň celkom zmätočná pre daňového poplatníka, hlavne náročnosťou na pochopenie, čomu nepomáhal ani fakt, že väčšina z predmetných oslobodení bola ešte podmienená ďalšími

⁴⁶ ANDRLÍK, Břetislav. *Transferové daně v zemích Evropské unie*. 1. vyd. Brno: Akademické nakladatelství CERM, 2010. 204 s. ISBN 978-80-7204-716-1. s. 77-78.

⁴⁷ PELC, Vladimír. *Daň z nabytí nemovitých věcí: [praktická příručka]*. 6. vyd. Praha: Leges, 2014. 286 s. ISBN 978-80-7502-012-3. s. 13.

okolnosťami. Všetky oslobodenia týkajúce sa dane z prevodu nehnuteľnosti sme mohli nájsť v § 20 ZDDPN.⁴⁸

3.5 Správa daní

3.5.1 Obecná charakteristika

Správa daní Českej republiky prešla v poslednej dobe značným vývojom. Hlavne, čo sa týka funkčného a organizačného hľadiska a prijatia úplne nového zákona – daňového poriadku.⁴⁹ Tento nový zákon nahradil zákon o správe daní a poplatkoch⁵⁰, ktorý bol v dnešnej dobe a podmienkach už nevyhovujúci. Z organizačného hľadiska došlo v prvej fáze reformy k zriadeniu Generálneho finančného riaditeľstva⁵¹, čo viedlo k centralizácii daňovej sústavy. V druhej fáze, ktorá nastala od 1.1. 2013 vznikla nová sústava orgánov. Zo vzniknutých zmien vyplýva, že cieľom reformy bola väčšia centralizácia rozhodovacích právomocí a tým aj jednotnosť pri rozhodovaní.⁵²

Účelom správy daní je správne zaistenie a stanovenie daní a zabezpečenie jej úhrady. K splneniu tohto cieľa používa správca dane právomoci priznané v daňovom poriadku. Podľa § 11 DŘ sa jedná o vedenie daňového riadenia, uskutočňovanie vyhľadávacej činnosti, kontrolu plnenia povinností zúčastnených osôb na správe daní, vyzývanie k splneniu povinností, zabezpečovanie platenia daní a oprávnenia k zriadeniu a vedeniu registrov a evidencie daňových subjektov a ich daňových povinností. V daňovom poriadku nájdeme upravený postup pri správe daní, práva a povinnosti daňových subjektov a tretích osôb, ktoré vznikajú pri správe daní. Správu daní vykonávajú orgány verejnej moc na základe zákonom zverenej správy určených daní do ich vecnej pôsobnosti. Medzi správcov dane zaraďujeme celú radu orgánov, ktoré túto činnosť vykonávajú. V praxi sa stretávame sú súdmi, správnymi orgánmi, obecnými úradmi, finančnými, či colnými úradmi. Finančná správa ČR prostredníctvom svojich orgánov

⁴⁸ RADVAN, Michal. *Zdanění majetku v Evropě*. 1. vyd. Praha: C. H. Beck, 2007. 385 s. ISBN 978-80-7179-563-6. s. 243-244.

⁴⁹ Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisu

⁵⁰ Zákon č. 337/1992Sb., o správě daní a poplatku ve znění pozdějších předpisu

⁵¹ Generálne finančné riaditeľstvo nahradilo 8 finančných riaditeľstiev

⁵² CZUDEK, Damian a Kristýna CHALUPECKÁ. Změny ve správě daní v České republice. In.: *Zborník z medzinárodnej konferencie doktorandov a mladých vedeckých pracovníkov*. Bratislava: Univerzita Komenského v Bratislave, 2011, s. 223- 230. ISBN 9788071603085.

spravuje celú sústavu daní s výnimkou spotrebných a energetických daní a dane z pridanej hodnoty pri dovoze. Týmto daniami sa zaoberá Colná správa ČR.⁵³

Sústavu orgánov finančnej správy tvorí Generálne finančné riaditeľstvo, Odvolací finančné riaditeľstvo, 14 finančných úradov, Špecializovaný finančný úrad, územné pracoviská finančného úradu a územné pracoviská špecializovaného finančného úradu.

3.5.2 Správa dane dedičskej, darovacej a dane z prevodu nehnuteľnosti

Správcom dane dedičskej, darovacej a dane z prevodu nehnuteľnosti bol príslušný finančný úrad podľa zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky (ďalej len „ZFS“). Miestna príslušnosť bola priamo upravená v ZDDPN. V súlade s týmto zakotvením bol miestne príslušným správcom dane dedičskej a darovacej ten, v jeho obvode územnej pôsobnosti mal zostaviť naposledy trvalý pobyt, alebo mal trvalý pobyt, alebo sídlo nadobúdateľ, či darca hmotného majetku, alebo iného majetkového prospechu. U dane z prevodu nehnuteľnosti bol miestne príslušným správcom dane ten, v jeho obvode územnej pôsobnosti sa nachádzala nehnuteľnosť, a to i v prípade, ak nadobúdal spolu s nehnuteľnosťou aj hmotný majetok, alebo iný majetkový prospech, poprípade bolo zriadené samostatne zriaďované právo odpovedajúce vecnému bremenu, či iné plnenie odpovedajúce vecnému bremenu.⁵⁴

Ak sme už poznali miestnu príslušnosť ďalším dôležitým krokom bolo podanie daňového priznania. Poplatník bol povinný podať miestne príslušnému správcom dane daňové priznanie k dani dedičskej a dani darovacej do 30 dní odo dňa kedy nastala zákonom stanovená rozhodná udalosť.⁵⁵ Daňové priznanie k dani dedičskej a dani darovacej sa nepodávalo, ak došlo k bezúplatnému nadobudnutiu, alebo poskytnutiu majetku, kde tento majetok bol od týchto daní oslobodený.⁵⁶

Daň z prevodu nehnuteľnosti sa platila jednorazovo a poplatník bol povinný podať daňové priznanie najneskôr do konca tretieho mesiaca nasledujúceho po mesiaci, v ktorom nastala zákonom stanovená rozhodná udalosť.⁵⁷ Touto skutočnosťou bol najtypickejší vklad do katastru nehnuteľnosti (v prípade nehnuteľnosti evidovaných), alebo nadobudnutie účinnosti zmluvy o platnom prevode vlastníckeho práva k nehnuteľnosti neevidované v katastri

⁵³ MRKÝVKA, P., I. PAŘÍZKOVÁ a M. RADVAN. *Základy finančního práva*. Praha: Armex, 2012. ISBN: 978-80-87451-19-9. s. 84.

⁵⁴ Viz ustanovenie § 16a ZDDPN

⁵⁵ Viz ustanovenie § 21 odst. 1 ZDDPN

⁵⁶ Viz ustanovenie § 21 odst. 5 ZDDPN

⁵⁷ Viz ustanovenie § 21 odst. 2 ZDDPN

nehnutelnosti (napr. kúpna zmluva). K daňovému priznaniu museli byť povinne priložené určité stanovené prílohy ako napríklad opis zmluvy, alebo znalecký posudok stanovujúci cenu nehnuteľnosti.⁵⁸ Daňové priznanie k dani z prevodu nehnuteľnosti sa nepodávalo pri úplatnom prevode, alebo prechode nehnuteľností z vlastníctva z ČR, ak bol prevod, alebo prechod vlastníctva k nehnuteľnosti od tejto dane oslobodený.⁵⁹

Ak daň dedičská, daň darovacia a daň z prevodu nehnuteľnosti činila menej než 100 Kč, tak sme daňové priznanie museli podať, avšak správca dane predpísal, že poplatník daň nemusí platiť.⁶⁰

3.6 Inkaso transferových daní do roku 2013

Výnos z dane dedičskej, dane darovacej a dane z prevodu nehnuteľnosti boli príjmom štátneho rozpočtu. Z hľadiska ostatných príjmov boli transferové dane skôr príjmom doplnkovým. Výber transferových daní v roku 2013 mala za úlohu Finančná správa ČR. Finančná správa štatisticky sleduje počet subjektov evidovaných v agendách správcov daní a počet subjektov ekonomicky aktívnych za rok 2013. Čo sa týka dane dedičskej, dane darovacej a dane z prevodu nehnuteľnosti, tak počet evidovaných daňových subjektov aktívnych voči finančnému úradu bol v roku 2013 vo výške 858 979 osôb. Evidovaný počet daňových subjektov môžeme interpretovať ako reálny počet subjektov spravovaných správcom dane. Na druhej strane za aktívny počet daňových subjektov môžeme považovať počet daňových subjektov ekonomicky aktívnych v sledovanom období.⁶¹

Daňové inkaso dane dedičskej, dane darovacej a dane z prevodu nehnuteľnosti dosiahlo v roku 2013 celkom 90 78 mil. Kč a v porovnaní s rokom 2012 sa znížilo o 2021 mil. Kč. Toto zníženie je príčinou veľmi významného zníženia inkasa dane darovacej. V nasledujúcich podkapitolách si bližšie priblížime ako sa vyvíjali jednotlivé príjmy z transferových daní.

3.6.1 Informácie o daňových príjmoch dane z prevodu nehnuteľnosti

Inkaso dane z prevodu nehnuteľnosti vzrástlo v roku 2013 medziročne o 1,234 mld. Kč na čiastku 8,894 mld. Kč. Výnos dane z prevodu nehnuteľnosti tvoril v objeme majetkových daní

⁵⁸ Viz ustanovenie § 21 odst. 3 ZDDPN

⁵⁹ Viz ustanovenie § 21 odst. 6 ZDDPN

⁶⁰ Viz ustanovenie § 18 odst. 6 ZDDPN

⁶¹ FINANČNÍ SPRÁVA. *Výroční zpráva Finanční správy ČR 2013* [online]. FS [cit. 2015-02-11]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/financni-sprava-cr/vyrocní-zpravy-a-související-dokumenty/2013>

(daň dedičská, daň darovacia, daň z prevodu nehnuteľnosti) stabilne najvýznamnejší podiel, čo v roku 2013 bolo približne 98 %. Aj táto skutočnosť, že daň z prevodu nehnuteľnosti dosahuje najväčšie príjmy (z troch transferových daní) ovplyvnila to, že parlament ČR sa rozhodol zachovať ako jedinú samostatnú fungujúcu daň. Tento fakt bral ako pozitívum dane z prevodu nehnuteľnosti a rozhodol sa pre zachovanie tejto dane, ktorá prináša najvyššie inkaso z transferových daní. Priaznivý výnos odráža stabilitu na trhu s nehnuteľnosťami, sprevádzanú miernym nárastom cien nehnuteľnosti a oživenou ponukou po nehnuteľnostiach. Kladný vplyv na inkaso dane z prevodu nehnuteľnosti mal taktiež nárast sadzby dane o jeden percentný bod. V tabuľke 3. 6. 1 môžete sledovať vývoj inkasa dane z prevodu nehnuteľnosti od roku 2009 až po rok 2013.⁶²

Tabuľka č. 3.6.1 Vývoj inkasa dane z prevodu nehnuteľnosti (v mil. Kč)

Rok	2009	2010	2011	2012	2013
Daňové inkaso	7809	7453	7362	7660	8894

Zdroj : Finančná správa (Výročná správa 2013) - vlastné spracovanie

3.6.2 Informácie o daňových príjmoch dane dedičskej

Výška inkasa dane dedičskej bola dlhodobo nízka. V roku 2013 príjem dosiahol len 76 mil. Kč. Výnos dane dedičskej od roku 2008 klesol pod 100 mil. Kč a to z dôvodu oslobodenia bezúplatného nadobudnutia majetku osobami zaradenými do I. skupiny (príbuzní v rade priamom a manželia). Novela zákona od 1. 1. 2008 navyše rozšírila toto oslobodenie i na nadobudnutie majetku medzi osobami zaradenými do II. skupiny. V tabuľke 3. 6. 2 si môžete prehliadnuť jednotlivé príjmy z dane dedičskej od roku 2009 až po rok 2013, kde je hlavne vidieť kolísavosť jednotlivých príjmov.⁶³

Tabuľka č. 3.6.2 Vývoj inkasa dane dedičskej (v mil. Kč)

Rok	2009	2010	2011	2012	2013
Daň dedičská	88	87	78	71	76

Zdroj: Finančná správa (Výročná správa 2013) – vlastné spracovanie

⁶² FINANČNÍ SPRÁVA. Výroční zpráva Finanční správy ČR 2013 [online]. FS [cit. 2015-02-11]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/financni-sprava-cr/vyrocní-zpravy-a-související-dokumenty/2013>

⁶³ Tamtiež

3.6.3 Informácie o daňových príjmoch dane darovacej

Príjem dane darovacej činil v roku 2013 len 108 mil. Kč, čo je zanedbateľná čiastka oproti roku 2008. Predstavuje to len 3,2 % z výnosu oproti roku 2008. Hlavným dôsledkom poklesu bolo ukončenie dočasného zavedenia dane darovacej pre prevádzkovateľa zariadenia na výrobu elektriny z bezúplatného nadobudnutia emisií povoleniek na emisiu skleníkových plynov v rokoch 2011 a 2012. V tabuľke 3. 6. 3 si môžete prehliadnuť jednotlivé inkasá dane darovacej od roku 2009 po rok 2013.⁶⁴

Tabuľka č. 3.6.3 Vývoj inkasa dane darovacej (v mil. Kč)

Rok	2009	2010	2011	2012	2013
Daň darovacia	162	138	4279	3368	108

Zdroj: Finančná správa (Výročná správa 2013) – vlastné spracovanie

⁶⁴ FINANČNÍ SPRÁVA. *Výroční zpráva Finanční správy ČR 2013* [online]. FS [cit. 2015-02-11]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/financni-sprava-cr/vyrocní-zpravy-a-související-dokumenty/2013>

4 Právna úprava dane z nadobudnutia nehnuteľných vecí a aktuálne zdanenie dedenia a darovania

Vedľa zmien, ktoré do nášho právneho systému priniesol nový občiansky zákonník a zákon o obchodných korporáciách sa do právneho rádu od 1. 1. 2014 dostalo i novum v podobe dane z nadobudnutia nehnuteľných vecí. Táto daň, ktorá sa radí medzi transferové dane nahradila daň z prevodu nehnuteľnosti upravenú ZDDPN, ktorý bol s účinnosťou od 1. 1. 2014 zrušený. Daň dedičská a darovacia sa presunula do dane z príjmov, čím sa zákonodarcovia pokúsili o zjednotenie ako dôvodnosti platby oboch presunutých daní, tak sadzby dane. Veľký počet ľudí túto informáciu zaregistrovalo, no nevedia, čo od tejto zmeny očakávať. Čo vlastne zrušenie zákona prinieslo a aké zmeny nastali sa Vám budeme snažiť priblížiť v nasledujúcej časti.

4.1 Zmeny daňového práva v súvislosti s rekodifikáciou súkromného práva

V tejto podkapitole sa budeme zaoberať zmenami daňového práva účinnými od 1. januára 2014. Tohto dňa nadobudli účinnosť najvýznamnejšie zmeny daňového práva od zavedenia novej daňovej sústavy od roku 1993. Primárnym dôvodom týchto zmien je rekodifikácia súkromného práva, ktorá nabrala účinnosť tiež od 1.1. 2014. Parlament ČR schválil komplexnú zmenu súkromného práva, **t.j rekodifikáciu súkromného práva**. Táto rekodifikácia sa skladá z niekoľkých zákonov, ktoré nadobudli platnosť 22. marca 2012 a to:

- zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník (ďalej len „NOZ“),
- zákon č. 90/ 2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech, (zákon o obchodních korporacích, ďalej len „ZOK“) a
- zákon č. 91/2012 Sb., o mezinárodním právu soukromém (ďalej len „ZMPS“).⁶⁵

Daňové právo ako špecifická súčasť finančného práva je totiž veľmi významným spôsobom naviazaná na súkromné právo, preto zásadná zmena súkromného práva ovplyvnila podstatným spôsobom i daňové právo. Legislatívnym nosičom zmien sú dva zákonné opatrenia Senátu, a to Zákonné opatření č. 344/2013 Sb., o změně daňových zákonů (ďalej len „ZOSZDZ“) a Zákonné opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí (ďalej len

⁶⁵ MINISTERSTVO FINANCÍ ČR. *Zákonné opatření Senátu č. 344/2013 Sb., o změně daňových zákonů v souvislosti s rekodifikací včetně důvodové zprávy MF* [online]. MFČR [cit. 2015-03-02]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/legislativa/legislativni-dokumenty/2013/zakonne-opatreni-senatu-c-344-2013-sb-15110>

„ZOSDNNV“). Zákonné opatrenie Senátu o zmene daňových zákonov v súvislosti s rekodifikáciou súkromného práva obsahuje celkom 43 častí, z nich 41 novelizuje jednotlivé zákony, jedna časť obsahuje zrušovacie ustanovenia a jedna časť ustanovenia o účinnosti. V prvom rade sa jedná o novely jednotlivých daňových zákonov s výnimkou zákona o dani dedičskej, darovacej a dani z prevodu nehnuteľnosti, ktorý sa ruší a to dokonca oboma zákonnými opatreniami.⁶⁶

4.2 Zákonné opatrenie senátu o zmene daňových zákonov

Základom pri príprave daňových zmien, ktoré sú obsiahnuté v ZOSZDZ v súvislosti s rekodifikáciou súkromného práva bolo nie len prispôbiť daňové zákony rekodifikácii súkromného práva, ale tiež realizovať I. fázu jednotného inkasného miesta a ďalšie zmeny daňových zákonov, ktoré s rekodifikáciou súkromného práva nesúvisia. Zmeny, ktoré obsahuje ZOSZDZ môžeme rozdeliť na tri skupiny :

1. zmeny priamo súvisiace s rekodifikáciou súkromného práva,
2. zmeny nepriamo súvisiace s rekodifikáciou súkromného práva,
3. zmeny nesúvisiace s rekodifikáciou súkromného práva.⁶⁷

Ako sa pozrieme na prvú skupinu zmien, tak nám prinášajú dve zmeny, ktoré bolo nutné reflektovať v daňových zákonoch, a to vecné a terminologické zmeny. Čo sa týka **terminologických zmien** je nutné podotknúť, že daňové právo sa odlišuje od ostatných právnych predpisov, ktoré boli prispôbené rekodifikácii súkromného práva. V ostatných právnych predpisoch neboli dôsledne urobené všetky terminologické zmeny prispôbujúce tieto predpisy rekodifikácii súkromného práva. Jednoducho povedané, určité právne predpisy neboli novelizované vôbec. Ako príklady terminologických zmien týkajúcich sa daňového práva môžeme uviesť zámenu pojmu obchodnej spoločnosti a družstva za obchodné korporácie, záväzku za dlh, dobu za lehotu, podnik za obchodný závod. Samozrejme by bolo možné ďalej pokračovať s vymenovávaním, no pre bližšie priblíženie sú tieto príklady dostačujúce. V dôsledku prevedenia týchto terminologických zmien v daňových zákonoch bolo do každého

⁶⁶ BOHÁČ, Radim. Změny daňového práva v souvislosti s rekodifikací soukromého práva. *Acta Universitatis Carolinae Iuridica*. 2013, č. 3, s. 19-36. ISSN 0323-0619.

⁶⁷ Taktiež

daňového zákona reagujúceho na tie terminologické zmeny zaradené zvlášťne prechodné ustanovenie.⁶⁸

Čo sa týka **vecným zmien**, uvedieme len niektoré zmeny súkromného práva, ktoré vyvolali nutnosť vecnej úpravy daňových zákonov. Ako prvé by som spomenula **zverenecký fond** ako nový právny inštitút, ktorý sa vytvára tak, že zakladateľ včlení časť majetku zo svojho vlastníctva a zverí jeho správu za určitým účelom správcovi. Tak dôjde k vzniku oddeleného a nezávislého vlastníctva majetku vo zvereneckom fonde, ktorý nikomu nepatrí.⁶⁹ V daňových zákonoch je zverenecký fond považovaný za daňový subjekt a tak sa stáva poplatníkom dane z príjmu⁷⁰ a dane z nehnuteľných vecí. Druhú vecnú zmenu, ktorú je dôležité špecifikovať je zásada **superficies solo cedit**. Táto zásada hovorí, že stavba v občianskom zákonníku až na niekoľko výnimiek stráca charakter samostatnej veci a stáva sa súčasťou pozemku. Na túto úpravu musel predovšetkým reagovať zákon o dani z nehnuteľných vecí. Tretím inštitútom, ktorý predstavuje zásadnú vecnú zmenu a ktorú zmienime sú **jednotky**. Podľa NOZ už nie sú súčasťou jednotky len byt, či nebytové priestory, ako bolo tomu donedávna, ale aj v niektorých prípadoch tiež podiel na spoločenských častiach domu, poprípade na pozemku. Ako štvrtú vecnú zmenu spomenieme **právo stavby**. Občiansky zákonník umožňuje, aby bol pozemok zaťažený vecným právom stavebníka mať na povrchu, alebo pod povrchom pozemku stavbu. Ak je na takto zaťaženom pozemku zriadená stavba vyhovujúca právu stavby je táto stavba súčasťou práva stavby. Právo stavby je považované za hmotnú nehnuteľnú vec.⁷¹ Ďalšou významnou vecnou zmenou, ktorú je nevyhnuté zmieniť a na ktorú reagovala daň z príjmu, je **vzájomné darovanie**. Podľa NOZ sa v prípadoch, kedy bolo dojednané, že i darca bude navzájom obdarovaný, jedná sa o darovanie len vzhľadom k tomu, že hodnota plnenia jednej strany prevyšuje hodnotu plnenia druhej strany.⁷² Jedná sa teda o zmiešanú zmluvu, kedy je časť považovaná za darovanie. Posledná vecná zmena, ktorú priblížime je zavedenie inštitútu **odkazu a dedičskej zmluvy**. Podľa NOZ sa môže dediť nie len na základe závetu, alebo zo zákona, ale aj na základe dedičskej zmluvy.⁷³ Úplne novým spôsobom nadobudnutia vlastníckeho práva je odkaz.⁷⁴

⁶⁸ MINISTERSTVO FINANCÍ ČR. *Zákonné opatření Senátu č. 344/2013 Sb., o změně daňových zákonů v souvislosti s rekodifikací včetně důvodové zprávy MF* [online]. MFČR [cit. 2015-03-02]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/legislativa/legislativni-dokumenty/2013/zakonne-opatreni-senatu-c-344-2013-sb-15110>

⁶⁹ Viz ustanovenie § 1448 a násl. NOZ

⁷⁰ Viz ustanovenie § 17 odst. 1 písm. f) ZDP

⁷¹ Viz ustanovenie § 1240 a násl. NOZ

⁷² Viz ustanovenie § 2061 NOZ

⁷³ Viz ustanovenie § 1476 NOZ

⁷⁴ Viz ustanovenie § 1477 NOZ

Do druhej skupiny zmien, ktoré nepriamo súvisia s rekodifikáciou súkromného práva radíme ako najdôležitejšiu zmenu **integráciu dane dedičskej a dane darovacej do daní z príjmu**. Zmena jednak spočíva v zrušení zákona o dani dedičskej, darovacej a dani z prevodu nehnuteľnosti a jednak vo vypustení príjmu z dedenia a darovania z príjmov, ktoré nie sú predmetom dane z príjmu. Týmto dvomi krokmi sa príjmy, ktoré do 31. decembra 2013 boli predmetom dane dedičskej, alebo darovacej stávajú od 1. januára 2014 predmetom dane z príjmu. Táto zmena je pre nás najdôležitejšia a budeme sa ňou zaoberať podrobnejšie v nasledujúcich častiach.⁷⁵

Ako poslednú skupinu máme uvedené zmeny, ktoré nesúvisia s rekodifikáciou súkromného práva. Na prvé miesto je potrebné zaradiť zavedenie **I. fáze jednotného inkasného miesta**. Projekt jednotného inkasného miesta je dlhodobo avizovanou zmenou, kde účinnosť tohto zákona bola odložená až na rok 2015. Ďalšou významnou skupinou zmien tvorí ustanovenie reagujúce na nový zákon o investičných spoločnostiach a investičných fondoch. Na tento predpis bolo nutné reagovať aj v daňových zákonoch a to hlavne v zákone o dani z príjmu.⁷⁶

4.3 Zákonné opatrenie senátu o dani z nadobudnutia nehnuteľných vecí

Rovnako ako ZOSZDZ v súvislosti s rekodifikáciou súkromného práva bolo i ZOSDNNV primárne prijaté z dôvodu prispôsobenia právnej úpravy transferovej dane zdaňujúcej úplný prevod, alebo prechod vlastníckeho práva k nehnuteľným veci rekodifikáciou súkromného práva. S ohľadom na rozsah zmien v právnej úprave a s ohľadom na inkorporáciu dane dedičskej a dane darovacej, ktoré boli spolu s daňou z prevodu nehnuteľnosti upravené v jednom zákone do dane z príjmu bolo taktiež pristúpené k príprave úplnej novej právnej úpravy dane z nadobudnutia nehnuteľných vecí. Zmeny, ktoré toto zákoné opatrenie prináša, môžeme podobne ako u predchádzajúceho zákoného opatrenie rozdeliť na tieto skupiny:⁷⁷

- a) zmeny priamo súvisiace s rekodifikáciou súkromného práva,
- b) zmeny nesúvisiace s rekodifikáciou súkromného práva.

⁷⁵ BOHÁČ, Radim. Změny daňového práva v souvislosti s rekodifikací soukromého práva. *Acta Universitatis Carolinae Iuridica*. 2013, č. 3, s. 19-36. ISSN 0323-0619.

⁷⁶ Taktiež

⁷⁷ MINISTERSTVO FINANCÍ ČR. *Zákoné opatření Senátu č. 344/2013 Sb., o změně daňových zákonů v souvislosti s rekodifikací včetně důvodové zprávy MF* [online]. MFČR [cit. 2015-03-02]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/legislativa/legislativni-dokumenty/2013/zakonne-opatreni-senatu-c-344-2013-sb-15110>

4.3.1 Zmeny priamo súvisiace s rekodifikáciou súkromného práva

Ako už bolo uvedené, rekodifikácia súkromného práva priniesla dve zmeny, ktoré bolo potrebné aplikovať v daňových zákonoch a to terminologické a vecné. Ak sa pozrieme na ZOSDNNV, tak toto opatrenie plne zohľadňuje terminologické zmeny v súkromnom práve. Ako príklady môžeme uviesť napr. pojem „nehnutelná vec“ miesto pojmu „nehnutelnosť“, pojem „spoločnosť“ miesto pojmu „združenie“, pojem „obchodný závod“ miesto pojmu „podnik“ atď.⁷⁸

Vedľa terminologických zmien stoja **vecné zmeny**, na ktoré musela nová práva úprava dane z nadobudnutia nehnuteľných vecí reagovať a ktoré vyvolali nutnosť zmeny starej právnej úpravy dane z prevodu nehnuteľnosti. Ako prvú vecnú zmenu súkromného práva, na ktorú musela reagovať právna úprava dane z nadobudnutia nehnuteľných vecí je **nové pojmá nehnuteľných vecí** v občianskom zákonníku. NOZ rozšíril pojem nehmotných vecí i na vecná práva k nim, zaviedol tiež niektoré nové právne inštitúty, respektíve navrátil sa k niektorým tradičným právnym inštitútom⁷⁹, poprípade zmenil ich pojmá a obsah. Vychádza z novej koncepcie nehnuteľných vecí, ale obmedzuje predmet dane oproti vymedzeniu nehnuteľných vecí v občianskom zákonníku len na nadobudnutie vlastníckeho práva k takej nehnuteľnej veci, ktorou je pozemok, stavba, časti inžinierskej siete, jednotkou, či právom stavby.⁸⁰ Druhou významnou vecnou zmenou je **zásada superficies solo cedit**. Túto zásadu sme si už bližšie špecifikovali, ale je dôležité si uvedomiť, že na túto úpravu bolo potrebné reagovať i v dani z nadobudnutia nehnuteľných vecí. Na treťom mieste je možné zmieniť **zverenecký fond**, ktorý sme si už tiež bližšie charakterizovali. No upresníme jeho vzťah s daňou z nadobudnutia nehnuteľných vecí. Ak úplatne vyčleníme, alebo nadobudneme nehnuteľné veci do zvereneckého fondu bude to predmetom dane z nadobudnutia nehnuteľných vecí.⁸¹ Medzi ďalšie vecné zmeny ZOSDNNV radíme právo stavby, jednotky, vzájomné darovanie, s ktorými sme sa už bližšie oboznámili. V zákonom opatrení Senátu o dani z nadobudnutia nehnuteľných vecí bolo nutné reagovať aj na iné zmeny súkromného práva, napr. na nový zákon o obchodných korporáciách. Jednalo a hlavne o ustanovenia týkajúce sa vkladov nehnuteľných vecí do

⁷⁸ BOHÁČ, Radim. Změny daňového práva v souvislosti s rekodifikací soukromého práva. *Acta Universitatis Carolinae Iuridica*. 2013, č. 3, s. 19-36. ISSN 0323-0619.

⁷⁹ Napr. právo stavby, zverenecký fond

⁸⁰ Víť ustanovenie § 2 ZOSDNNV

⁸¹ Víť ustanovenie § 3 písm. a) ZOSDNNV

obchodných korporácií, novú úpravu katastrálneho zákona, hlavne v oblasti podávania daňového priznania.⁸²

4.3.2 Zmeny nesúvisiace s rekodifikáciou súkromného práva

S ohľadom na rozsiahlosť zmien, ktoré boli vyvolané rekodifikáciou súkromného práva boli v právnej úprave dane z prevodu nehnuteľnosti urobení aj zmeny, ktoré s rekodifikáciou súkromného práva nesúvisia. Tento krok považujem za správny, hlavne z dôvodu, že nová právna úprava by mala byť stabilná a nemala by sa do nej zasahovať. Medzi takéto zmeny radíme hlavne:⁸³

- osoby poplatníka dane,
- nová koncepcia stanovenia základu dane,
- zníženie administratívnej náročnosti správy dane,
- aktualizácia systému oslobodenia od dane.

4.4 Ostatné dôvody zrušenia transferových daní

Ako sme si už uviedli jeden z hlavných dôvodov pre vydanie nového zákona o dani z nadobudnutia nehnuteľných vecí a transformácie dane dedičskej a dane darovacej pod režim dane z príjmu je rekodifikácia súkromného práva. Táto zmena súvisí s prijatím NOZ a ZOK, na ktorú musel ZDDPN reagovať.

Otázka, či transferové dane ako celok, poprípade či len konkrétnu daň zrušiť, alebo ponechať bola značne zložitá. Pre ponechanie i pre zrušenie týchto daní bolo možné nájsť aj iné dôvody, ktoré zazneli v opakovaných návrhoch na zrušenie zákona v Poslaneckej snemovni ČR. Ako hlavný dôvod pre zrušenie dane dedičskej a darovacej sa opätovne uvádza nízka efektivita, resp. vysoká nákladovosť výberu týchto daní v porovnaní s ich inkasom. Hlavne daň darovacia a dedičská mali veľmi vysoké náklady na správu a veľmi nízke inkaso, čo avizuje, že dané dane nie sú efektívne. S týmto názorom sa stotožňovalo množstvo autorov a považovali

⁸²BOHÁČ, Radim. Změny daňového práva v souvislosti s rekodifikací soukromého práva. *Acta Universitatis Carolinae Iuridica*. 2013, č. 3, s. 19-36. ISSN 0323-0619.

⁸³ MINISTERSTVO FINANCÍ ČR. *Zákonné opatření Senátu č. 344/2013 Sb., o změně daňových zákonů v souvislosti s rekodifikací včetně důvodové zprávy MF* [online]. MFČR [cit. 2015-03-02]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/legislativa/legislativni-dokumenty/2013/zakonne-opatreni-senatu-c-344-2013-sb-15110>

ho za jeden z významných argumentov, prečo tie transferové dane zrušiť.⁸⁴ Môžeme teda prehlásiť, že zrušením týchto daní štát ušetrí nemalé finančné prostriedky na ich výber a navyše súčasne dôjde k zvýšeniu iných daní, teda nemusí dôjsť k výpadu daňových príjmov.

Ako ďalší dôvod pre zrušenie prevodných daní sa uvádza, že sa jednalo o zdanenie už jedenkrát zdaneného majetku. Je dôležité však podotknúť, že sa toto dvojité zdanenie nie je v našom právnom predpise zakázané. Nejedná sa o zdanenie majetku, ale o zdanenie právneho úkonu na základe ktorého je vlastníctvo daného majetku prevedené na nadobúdateľa a ďalej tiež na situáciu, kedy aj u iných daní sa vyskytuje dvojité zdanenie. Príkladom, ktorý nato pekne poukazuje je napr. zdanenie zisku právnických osôb, kde následne rozdeľovanie dividend sú predmetom dane z príjmu FO.⁸⁵

4.5 Ciele novej právnej úpravy

Cieľom novej právnej úpravy je vytvoriť novú koncepciu modernej dane z prevodu nehnuteľnosti ako súčasť daňovej sústavy ČR a zdroju príjmu štátneho rozpočtu. Taktiež je za dôležité považované prispôsobenie sa právnej úprave v iných európskych štátoch, ale predovšetkým prispôsobenie sa novým základným princípom a zmenám v oblasti občianskeho práva a práva obchodných korporácií.⁸⁶

4.5.1 Ciele dane z nadobudnutia nehnuteľných vecí

Ciele novej právnej úpravy dane z nadobudnutia nehnuteľných vecí boli vyjadrené v dôvodovej správe a môžeme ich zhrnúť ako: ⁸⁷

- a) prispôsobenie úprave dane z nadobudnutia nehnuteľných vecí rekodifikácií súkromného práva;
- b) vymedzenie osoby poplatníka;
- c) zníženie prípadov povinného predkladania znaleckých posudkov pre účely stanovenia základu dane;

⁸⁴ Víz NECKÁŘ, J. In JÁNOŠÍKOVÁ, P. – MRKÝVKA, P. – TOMAŽIČ, I. a kol.: *Finanční a daňové právo*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2009. s. 346.

⁸⁵ NECKÁŘ, Ján. Současnost a budoucnost transferových daní. In: *Dny práva – 2008 – Days of law*. Brno: Právnická fakulta Masarykovi univerzity, 2008, s. 235-239, ISBN 978-80-210-4733-4.

⁸⁶ MINISTERSTVO FINANC ČR. *Informační materiál z oblasti majetkových daní: Nová právní úprava daně z převodu nemovitostí*. [online]. MFČR [cit. 2015-03-05]. Dostupné z: http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/dane_dan_z_prevodu_nemovitosti_uprava_70481.html

⁸⁷ Tamtiež

- d) zníženie administratívnej náročnosti správy dane;
- e) aktualizácia systému oslobodenia od dane.

4.5.2 Ciele dane dedičskej a darovacej

Aj ciele novej právnej úpravy dane dedičskej a darovacej nájdeme identifikované v dôvodovej správe, ktoré môžeme zhrnúť do týchto bodov:⁸⁸

- všetky príjmy FO a PO z nadobudnutia dedičstva, alebo odkazu oslobodiť od dane;
- vymedziť základ a predmet dane z príjmu v novele tak, aby zahrňoval požadované zdanenie bezúplatného nadobudnutia majetku s výnimkou titulu;
- zjednotiť doterajší rozdielny režim FO a PO, ak sa jedná o zdanenie prijatých darov súvisiacich s podnikaním;
- pre účelovo poskytnuté dary na obstaranie hmotného a nehmotného majetku aplikovať rovnaký režim vylúčenia jeho daňovej reprodukcie u poplatníka, ktorý ho prijal;
- v prípade daru prijatého primárne ako peňažný dar nesúvisiaci s podnikaním vylučovať z daňového odpisovania;
- pre bezúplatné získané plnenia, ktoré budú na strane príjemcu podliehať dani z príjmu a nebudú od dane z príjmu oslobodené, zachovať možnosť uplatnenia v základu dane z príjmu príjemcu v okamžiku jeho spotreby použitej k podnikaniu;
- nadväzne na stanovenie obsahu statusu verejnej prospešnosti oslobodiť od dane dary prijaté nositeľmi statusu.

4.6 Dedenie v daniach z príjmu

Nový prístup k otázkam daňového režimu poplatníka v prípade jeho smrti výstižne vystihuje skutočnosť, že smrťou daňový život nekončí. Ako už bolo uvedené od 1.1. 2014 sa celá problematika dedenia presunula zo zrušeného zákona o trojdani do zákona č. 586/1992 Sb., o daních z príjmu. Daňový režim dedičstva prešiel novelou zákona o daniach z príjmu do oblastí dane z príjmu. Je nutné však uviesť, že minimálne začiatkom roku 2014 sa ZDDPN museli

⁸⁸ MINISTERSTVO FINANC ČR. *Informační materiál z oblasti majetkových daní: Nová právní úprava daně z převodu nemovitostí.* [online]. MFČR [cit. 2015-03-05]. Dostupné z: http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/dane_dan_z_prevodu_nemovitosti_uprava_70481.html

riadiť všetci, ktorí obdržali dar v roku 2013, alebo zdedili majetok od zostaviteľa, ktorý zomrel v roku 2013.⁸⁹

Po novom dedičská daň prakticky zanikne. Od roku 2014 dedenie nemusíme v daniach riešiť, pretože ZDP považuje daň dedičskú za bezúplatný príjem, alebo odkaz, ktorý je od dane z príjmu oslobodený, a to ako pre FO⁹⁰, tak pre PO⁹¹. Tu nastala najväčšia zmena oproti minulej právnej úprave. Od roku 2014 totiž dedičskú daň nebudú musieť platiť ani vzdialení príbuzní, alebo ľudia, ktorí nie sú v žiadnom príbuzenskom vzťahu a nežili spolu ani v spoločnej domácnosti. Oslobodení od dane sa bude vzťahovať ako som už uviedla i na právnické osoby.⁹²

Dedičské právo a NOZ

Dedičské právo je v novom občianskom zákonníku upravené v hlave III, § 1457 a násl. a naďalej platí, že dedičské právo vzniká smrťou zostaviteľa.⁹³ Dedičské právo je právo na pozostalosť, alebo na pomerný podiel z neho a komu náleží dedičské právo je dedič a pozostalosť vo vzťahu k dedičovi je dedičstvom. Nadobudnutie dedičstva potvrdzuje súd. Súd potvrdí dedičstvo osobe, jej dedičské právo bolo preukázané. NOZ upravuje tiež správu pozostalostí. Ku správe pozostalosti môže byť povolaný zostaviteľ správcu pozostalosti, alebo vykonávateľ závetu. Ak došlo k situácii, že zostaviteľ žiadneho z nich nepovolal, tak spravuje pozostalosť dedič, alebo všetci dediči. Z vážneho dôvodu môže súd nariadiť aj iné opatrenia.⁹⁴

Dedenie a daňový ráđ

Zásadný posun bol prevedený v správe daní podľa zákona č. 280/2009 Sb., daňový ráđ, v znení zákonného opatrenia Senátu č. 344/2013 Sb. V rámci prechodu daňovej povinnosti, tzv. prechodu práv a povinností daňového subjektu, daňový ráđ zaviedol nový prístup k zostaviteľovi. Podľa § 239 a daňového rádu sa pre účely správy daní na právnu skutočnosť pozerá tak, ako keby zostaviteľ žil do dňa predchádzajúcemu dňu skončenia riadenia o pozostalosti. Daňová povinnosť zostaviteľa prechádza na jeho dediča rozhodnutím súdu o dedičstve. Dedič tak získava postavenie daňového subjektu namiesto zostaviteľa. V otázke plnenia daňovej povinnosti zostaviteľa daňový ráđ upravuje povinnosti osoby spravujúcej

⁸⁹ MARTÍNKOVÁ, Michaela. *Daň dedičská a darovací od roku 2014* [online]. 4. 4. 2014. [cit. 2015-03-09]. Dostupné z: <http://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/ostatni-dane/dan-dedicka-a-darovaci-od-roku-2014/>

⁹⁰ Viz ustanovenie § 4a písm. a) ZDP

⁹¹ Viz ustanovenie § 19 b odst.1 písm. a) ZDP

⁹² VYCHOPENĚ, Jiří. Bezúplatné příjmy z pohledu zákona o daních z příjmu od 1. 1. 2014. *Dane a právo v praxi*. 2014, č. 9, s. 6. ISSN 1211-7293.

⁹³ Viz ustanovenie § 1479 NOZ

⁹⁴ PITTLERLING, Marcel a Eva SEDLÁKOVÁ. Dědění v daních z příjmu fyzických osob od 1. 1. 2014. *Finanční, daňový a účetní bulletin*. 2014, č. 2, s. 6. ISSN 1210-5570.

pozostalost' a to tak, že táto osoba plní daňovú povinnosť zostaviteľa vlastným menom a na účet pozostalosti. Ak sa jedná o prípad viacerých osôb spravujúcich pozostalosť, tak plní všetky tieto osoby daňovú povinnosť nerozdielne a spoločne.⁹⁵

4.6.1 Bezúplatný príjem

Dedenie ako aj darovanie je v ZDP zakotvené v novom používanom spojení **bezüplatný príjem**. Tento pojem je zavedený do ZDP od začiatku roku 2014, ktorý ale nie je v tomto zákone nijako vymedzený. V § 3 odst. 2 ZDP je naďalej len obecne stanovené, že príjmom v zmysle odstavu 1 sa rozumie príjem peňažný i nepeňažný dosiahnutý i zmenou a v § 18 odst. 1 ZDP je tiež len obecne stanovené, že predmetom dane z príjmu PO sú príjmy zo všetkej činnosti a z nakladania so všetkým majetkom, ak nie je ďalej stanovené inak. Ako sa pozrieme do dôvodovej správy č. 344/2013 Sb., tak sa za bezúplatné príjmy pre účely ZDP považujú nie len príjmy nadobudnuté z titulu dedenia, odkazu a darovania, ale aj iné príjmy nadobudnuté bez poskytnutia protiplnenia. Bezúplatný príjem ma často podobu tzv. „iného majetkového prospechu” spočívajúceho buď v tom, že sa majetok poplatníka zvýši, alebo v tom, že sa výška majetku poplatníka nezmení preto, že určité majetkové hodnoty poplatník ušetrí. Bezúplatným príjmom je tiež príjem za spoločenské služby, ktoré podľa ustanovenia § 2055 odst. 2 NOZ nie je darovaním, ak je z chovania strán zrejmé, že sa nechcú zmluvne viazať. Bezúplatný príjem môže vzniknúť tiež napríklad bezúplatným zriadením práva stavby, či vecného bremena.⁹⁶

4.6.2 Dopady dedenia do dane z príjmu FO z perspektívy zostaviteľa

V nasledujúcej časti sa pozrieme na zmeny, ktoré vyplývajú z uvedených východísk a ktoré boli v uvedených súvislostiach prevedené v ZDP. V úvode sa ešte však krátko vrátíme späť do daňového rádu.

Podľa § 239 b odst. 4 daňového rádu má osoba spravujúca pozostalosť povinnosť podať riadne daňové tvrdenie do 3 mesiacov od dňa smrti zostaviteľa, a to za časť zdaňovacieho obdobia, ktorá uplynula pred dňom jeho smrti. Túto lehotu nie je možné predĺžiť. V daňovom priznaní budú uvedené príjmy a výdaje zostaviteľa, ktoré sa viažu k uvedenému obdobiu

⁹⁵ PITTERLING, Marcel a Eva SEDLÁKOVÁ. Dědění v daních z příjmu fyzických osob od 1. 1. 2014. *Finanční, daňový a účetní bulletin*. 2014, č. 2, s. 6. ISSN 1210-5570.

⁹⁶ VYCHOPENĚ, Jiří. Bezúplatné příjmy z pohledu zákona o daních z příjmu od 1. 1. 2014. *Dane a právo v praxi*. 2014, č. 9, s. 6. ISSN 1211-7293.

predchádzajúcemu dňu jeho zomretia. Taktiež budú uplatnené všetky daňové úľavy, na ktoré zostaviteľovi za uvedené obdobie vznikol nárok.⁹⁷

Dôvod, prečo uvádzam tieto údaje súvisí s otázkou, ktorú rieši množstvo ľudí. Nastáva situácia, kedy ľudia nevedia, čo majú robiť v prípade, kedy riadenie o pozostalosti beží po niekoľkých zdaňovacích obdobiach. Preto prinášam riešenie, ktoré vyrieši daný problém.

Zhora ako sme si uviedli je vyriešená povinnosť podať daňové priznanie za obdobie ku dni smrti zostaviteľa a ku dni predchádzajúcemu dni skončenia riadenia o pozostalosti. Vzhľadom ku zavedenej fikcii u zostaviteľa „ako by žil“ bude osoba spravujúca pozostalosť za obdobie od dňa smrti zostaviteľa podávať daňové tvrdenie podľa § 136 DŘ, čo je u dani z príjmu FO v zásade najneskôr do 3 mesiacov po uplynutí zdaňovacieho obdobia. Pre túto situáciu platí však obmedzenie podľa § 38 ga ZDP vo veci obmedzenia uplatnenia nezdaniiteľnej časti základu dane, položky odpočítateľné od základu dane, zľavy na dani a daňového zvýhodnenia.⁹⁸

Pozrime sa ešte na vybrané hľadiská týkajúce sa konštrukcie základu dane za zostaviteľa v období, kedy za neho vo fikcii „ako by žil“ podáva daňové priznanie osoba spravujúca pozostalosť. Z aspektu daňových odpisov hmotného majetku, ktorý bol odpisovaný pred zostaviteľovým úmrtím, nenastane do skončenia daňového riadenia o pozostalosti žiadna zmena. Čo znamená, že i naďalej sa bude pokračovať v odpisovaní tak, ako keby bolo začaté pred smrťou zostaviteľa.⁹⁹

Z hľadiska povinnosti platcu dane¹⁰⁰, budeme opäť vychádzať z fikcie postavenia zostaviteľa „ako by žil“, tzn. osoba spravujúca pozostalosť bude plniť povinnosti platcu dane za zostaviteľa. Ak by nastala situácia, že plynú príjmy, ktoré je možné pričítať zostaviteľovi a tieto príjmy podliehajú zrážkovej dani, tak bude príslušný platca zrážať zostaviteľovi („ako by žil“) daň vyberanú zrážkou podľa zvláštnej sadzby dane a túto daň tiež odvádzať.¹⁰¹ Na záver je dôležité ešte pripomenúť, že v okamžiku ukončenia fikcie postavenia zostaviteľa „ako by žil“ bude potrebné tiež postupovať rovnakým spôsobom, ako by zostaviteľ ukončil činnosť. Hlavne bude nutné upraviť základ dane v zmysle § 23 odst. 8 ZDP.

⁹⁷ Zákon č. 280/2009 Sb., daňový rád

⁹⁸ PITTLERLING, Marcel a Eva SEDLÁKOVÁ. Dědění v daních z příjmu fyzických osob od 1. 1. 2014. *Finanční, daňový a účetní bulletin*. 2014, č. 2, s. 6-7. ISSN 1210-5570.

⁹⁹ Tamtiež

¹⁰⁰ Výz ustanovenie § 38d ZDP

¹⁰¹ PITTLERLING, Marcel a Eva SEDLÁKOVÁ. Dědění v daních z příjmu fyzických osob od 1. 1. 2014. *Finanční, daňový a účetní bulletin*. 2014, č. 2, s. 6-7. ISSN 1210-5570.

4.6.3 Dopady dedenia do dane z príjmu FO z perspektívy dediča

Ak zdedíme nejaký majetok, tak môže dôjsť k situácii, že dedič nemusíš riešiť platbu dane, no môže sa stretnúť aj s ďalšími nadväzujúcimi problémami súvisiacimi so zdedeným majetkom.

Jedným z najčastejších problémov je otázka odpisov zdaneného majetku, ktorý môžeme podľa ZDP odpisovať. Vzhľadom k tomu, že je dedič právnym nástupcom zostaviteľa, bude v zmysle § 30 odst. 10 písm. a) ZDP pokračovať v odpisovaní a to zo vstupnej ceny, z ktorej odpisoval pôvodný odpisovateľ, t.j. v danom prípade zostaviteľ.¹⁰²

Druhý rébus je daňový režim zdedených zásob u dediča, ktorý vloží zásoby do obchodného majetku v zmysle § 4 odst. 4 ZDP. V ZDP nájdeme zakotvené¹⁰³, že z daňových výdavkov sa vylučuje hodnota majetku, ktorá sa neodpisuje podľa ZDP ani podľa právnych predpisov upravujúcich účtovníctvo, ktorý bol nadobudnutý bezúplatne a tento bezúplatný príjem bol od dane oslobodený. V prípade ďalšieho predaja zdedených zásob, alebo ich spracovania a predaja výrobku by bolo možné aplikovať iný spôsob uvedený v ZDP¹⁰⁴, a to taký, podľa ktorého čiastky zaúčtované do príjmov, ak súvisia s výdavkami neuznanými v predchádzajúcom zdaňovacom období ako výdaje na dosiahnutie, zaistenie a udržanie príjmov, a to maximálne do výšky týchto neuznaných nákladov v predchádzajúcom zdaňovacom období. Takýto postup používa i dedič, ktorý nevedie účtovníctvo. Tretí postup, ktorý môže byť aplikovaný, nastane v prípade ak by došlo k predaji zásob v tom istom roku v akom bolo ukončené riadenie o pozostalosti. Využije sa spôsob upravený v ZDP, podľa ktorého výdaje, ktoré nie sú podľa § 25 výdaje na dosiahnutie, zaistenie a udržanie príjmov, a to len do výšky príjmov s nimi priamo súvisiacimi za podmienky, že tieto príjmy ovplyvnili VH v rovnakom zdaňovacom období, alebo v zdaňovacom období predchádzajúcom. Ak však dedič zásoby do obchodného majetku nevloží je príjem z jeho nasledujúceho predaja od dane z príjmu FO oslobodený.¹⁰⁵

V závere by som ešte upozornila na fakt, že v prípade vytvorenia daňovej straty u zostaviteľa, nemôžeme túto stratu prevádzať na dediča. Možnosť prevádzať daňovú stratu umožňoval ZDP do konca rok 2013, no od roku 2014 bolo takýto postup zo ZDP vypustený.

¹⁰² PITTERLING, Marcel a Eva SEDLÁKOVÁ. Dědění v daních z příjmu fyzických osob od 1. 1. 2014. *Finanční, daňový a účetní bulletin*. 2014, č. 2, s. 7. ISSN 1210-5570.

¹⁰³ Viz ustanovenie § 25 odst. 1 písm. zq) ZDP

¹⁰⁴ Viz ustanovenie § 23 odst. 4 písm. e) ZDP

¹⁰⁵ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmu

4.6.4 Obecné porovnanie oboch úprav dane dedičskej

Po tom ako sme si prešli v kapitole 3. starú úpravu dane dedičskej a v kapitole 4. novú úpravu dane dedičskej je potrebné urobiť obecné porovnanie. Po celú dobu účinnosti zákona o prevodných daniach bol vzťah medzi zdaňovaním dedičstva a zdaňovaním príjmov explicitne riešený v ustanoveniach oboch dotknutých zákonov, teda v zákone o prevodných daniach a v zákone o daniach z príjmu. Základom tohto vzťahu bolo postavenie na princípe nemožnosti dvojitého zdanenia rovnakého predmetu na jednej strane daňou dedičskou a druhej strane daňou z príjmu FO a PO. Teraz, keď došlo k včleneniu dane dedičskej do režimu dane z príjmu môžeme povedať, že daň dedičská stratila svojbytnú existenciu a bude to mať tiež určité dopady do oblasti finančnoprávnej teórie. Keďže už daň dedičská samostatne neexistuje, nemôžeme očakávať, že niekedy v budúcnosti by bola znova zaradená do daňovej sústavy. Jednoducho povedané daň z príjmu úplne pohltí daň dedičskú ako z pohľadu samostatného zaradenia do daňovej sústavy tak aj finančnoprávnej teórie. Ak sa však nato pozrieme z druhej strany včlenenie dane dedičskej do dane z príjmu nie je nejako problematická.

Zmena, ktorá je pre poplatníkov najjednoduchšie identifikovateľná spočíva v novom slovnom spojení názvu dane dedičskej. Ako už viete daň dedičská je v dani z príjmu zahrnutá pod pojmom bezúplatný príjem. Druhou najväčšou zmenou z pohľadu poplatníkov je „sadzba dane“. Kým existoval ZDDPN daň dedičská bola zdanená kľzavo progresívnou sadzbou dane. Avšak teraz, keď je včlenená do dane z príjmu dochádza k výraznému posunu. Dedenie je či už u FO, alebo PO od dane z príjmu oslobodené. Ako vieme prvé dve skupiny boli oslobodené aj v starej právnej úprave, no po novom sú od dane dedičskej oslobodené aj ostatné FO a PO. Toto oslobodenie od dane dedičskej môžeme považovať za najväčšiu zmenu, ktorú priniesla integrácia dane dedičskej do dane z príjmu. Zvolená koncepcia bude tým správnym krokom a prinesie prínos pre poplatníkov.

Ďalšia zmena, ktorú je vhodné spomenúť spočíva v otázke výnosov dane dedičskej. Do roku 2013 smeroval výnos z tejto dane čisto do štátneho rozpočtu. Ako ste sa mohli dočítať v predchádzajúcej kapitole v roku 2013 bol výnos z dane dedičskej 76 mil. Kč¹⁰⁶, no v roku 2014 už výnos bude nulový. Tým, že ubudol výnos dane dedičskej môžeme povedať, že došlo k nepatrnému úbytku inkasa štátneho rozpočtu. Vzhľadom k tomu, že sa jedná o nízke čiastky z posledných rokov nemôžeme to považovať za zásadný problém.

¹⁰⁶ Víz tabuľka č. 3.6.2

Poslednú zmenu, ktorú by som zhrnula a spomenula spočíva v zdaňovacom období a podávaní daňového priznania. Zatiaľ čo podľa zákona o prevodných daniach bol obecné nadobúdateľ dedičstva povinný podať daňové priznanie do 30 dní od relevantného okamžiku, teraz to tak nie je. Začlenením do dane z príjmu došlo k oslobodeniu od dane dedičskej, čiže aj k zrušeniu podávania daňových priznaní, čo môže viesť v konečnom dôsledku k zníženiu administratívnych nákladov jednotlivých poplatníkov.

4.7 Darovanie a daň z príjmu

Do konca roka 2013 platilo, že dary boli predmetom dane darovacej a preto boli vylúčené z predmetu dane z príjmu. Hlavným dôvodom bolo zabránenie dvojitého zdanenia darov. Ako sme už avizovali viackrát od roku 2014 bol zákon o dani dedičskej, darovacej a z prevodu nehnuteľnosti zrušený a daň darovacia bola včlenená do dane z príjmov. Príjmy FO a PO vo forme darov sú už predmetom dane z príjmu. A zatiaľ čo príjmy z nadobudnutia dedičstva sú od dane z príjmu oslobodené vždy, u darov tomu tak môže, ale tiež nemusí byť. Aké pravidlá táto úprava priniesla a čo platí pri zdaňovaní darov Vám objasníme v nasledujúcej časti .

4.7.1 Daňové riešenie u fyzických osôb

Darovanie je v zákone o dani z príjmu rovnako ako dedenie upravené v novom slovnom spojení bezúplatný príjem¹⁰⁷. Keďže sme sa už s týmto pojmom oboznámili v oblasti dedenia, nebudeme sa jeho definíciou zaoberať. V ďalšom texte však väčšinou budeme používať starý termín dar, a to jednak preto, že ho poplatníci takto poznajú a jednak preto, že slovo dar je kratšie ako nové používané slovné spojenie. V úvode prejdeme na daňové riešenie u príjemcov daru, ktorými sú fyzické osoby.

Všetky dary sú od 1.1.2014 predmetom dane z príjmu podľa § 6, § 7, alebo § 10 ZDP s tým, že dochádza k doplneniu ZDP o oslobodenie rady darov od dane z príjmu FO, a to v § 4a a § 10 odst. 3 ZDP. Z tohto dôvodu sú v § 3 odst. 4 písm. a) ZDP vypustené pasáže týkajúce sa skutočnosti, že s určitými výnimkami nie sú dary predmetom dane z príjmu.¹⁰⁸

Rovnako ako v roku 2013 platí i pre tento rok, že bezúplatné príjmy (dary) prijaté poplatníkom v súvislosti s výkonom závislej činnosti, alebo s výkonom činnosti, z ktorej plynú

¹⁰⁷ Víz Kapitola 4.6.1 Bezúplatný príjem

¹⁰⁸ MACHOVÁ, Helena. Dary a daň z príjmu. *Daně a účetnictví bez chyb, pokut a penále*. 2014, č. 5, s. 17. ISSN 1214-522X.

príjmy zo samostatnej činnosti podliehajú zdaneniu dani z príjmu podľa § 6, resp. § 7 ZDP. Hovoríme o daroch zamestnávateľa zamestnancovi a dary poskytnuté podnikateľovi v súvislosti s jeho činnosťou, z nich plynú príjmy zo samostatnej činnosti. Pre zamestnanca pritom aj naďalej platí oslobodenie od dane z príjmu nepenažného bezúplatného plnenia. Novinkou platnou od 1. 1. 2014 je doplnenie § 10 odst. 1 písm. n) ZDP, že ako príjmy u poplatníka dane z príjmu FO sa považuje bezúplatný príjem. Zdanenie tohto bezúplatného príjmu prebehne podľa § 10 ZDP, ak nebude bezúplatný príjem zdanený inou prezentovanou možnosťou uvedenou vyššie.¹⁰⁹

Do konca roku 2013 boli predmetom dane z príjmu dary prijaté v súvislosti so zamestnaním a podnikaním. To sa nevzťahovalo na FO prevádzkujúce školy a školské zariadenia a zariadenia na ochranu opustených zvierat, alebo ohrozených druhov zvierat na FO, ktoré sú poskytovateľmi zdravotníckych služieb, ak dar bol získaný v súvislosti s prevádzkovaním týchto činností. Znamenalo to teda, že ak napr. lekár dostal dar od pacient (v súvislosti s poskytnutím zdravotníckych služieb), lekár tento dar nezdanil (dar nebol predmetom dane). Tu však dochádza od roku 2014 k pomerne výrazným obmedzeniam. Ak sa pozrieme na oslobodenie do dane z príjmov, tak to môžeme nájsť v novom § 4a ZDP uvedené pod názvom „oslobodenie bezúplatných príjmov.“ V tomto ustanovení sa uvádza, že od dane z príjmu FO sa oslobodzuje bezúplatný príjem poplatníka s bydliskom v členskom štáte EÚ, Nórsku, alebo na Islande prevádzkujúci zariadenie pre starostlivosť o túlavé, alebo opustené zvieratá, alebo pre starostlivosť o jedinca ohrozených druhov zvierat, ak je dar použitý k prevádzkovaniu tohto zariadenia. Je tu potrebné zdôrazniť, že okruh podnikateľov, ktorí nemusia zdaňovať dary, prijaté v súvislosti s ich činnosťou sa teda zúžili len na tých, ktorí sa starajú o ohrozená či opustená zvieratá. Prevádzkovatelia škôl, školských zariadení a lekári musia tieto príjmy zdaňovať. V nadväznosti na toto nové ustanovenie uvádzam príklad pre lepšie pochopenie tohto nového paragrafu. Ak súkromný lekár obdržal v roku 2013 i v roku 2014 od svojich pacientov dary v celkovej výške 200 000 Kč, tak v roku 2013 sa jednalo o príjem, ktorý nebol predmetom dane a nezdanil sa, no v roku 2014 sa jedná už o príjem podľa § 7 (príjem zo samostatnej činnosti), ktorý bude zdanený. Ďalej je tiež oslobodený bezúplatný príjem poplatníka, ktorý preukázateľne použije na zvýšenie, alebo zmenu kvalifikácie, štúdium, liečenie, úhradu sociálnych služieb, alebo zakúpenie pomôcky pre zdravotne postihnutých. V § 4a odst. k) ZDP nájdeme tiež oslobodenie bezúplatných príjmov na humanitárny, alebo

¹⁰⁹ MACHÁČEK, Ivan. Bezúplatné príjmy (dary) u príjemce z daňového hľadiska v roce 2014. *Daně a právo v praxi*. 2014, č. 11, s. 15. ISSN 1211-7293.

charitatívny účel, alebo z verejnej zbierky. V neposlednom rade je oslobodený tiež bezúplatný príjem z nadobudnutia majetku preukázateľne použitého na financovanie volebnej kampane kandidáta na funkciu prezidenta republiky.¹¹⁰

Oslobodením od dane z príjmu FO sa zaoberá tiež nové ustanovenia § 10 odst. 3 písm. d) ZDP podľa ktorého sú oslobodené bezúplatné príjmy:¹¹¹

- od príbuzných v línii priamej a v línii vedľajšej, ak ide o súrodencov, strýka, tetu, synovcov, alebo neter, manžela, manžela dieťaťa, dieťaťa manžela, rodičov manžela, alebo manžela rodičov,
- od osoby, s ktorou poplatník žil najmenej po dobu jedného roka pre získaním bezúplatného príjmu vo spoločnej hospodáriacej domácnosti a z tohto dôvodu sa staral o domácnosť, alebo bol na túto osobu odkázaný výživou,
- oprávneného z majetku, ktorý bol do zvereneckého fondu vyčlenený, alebo ktorý zvýšil majetok tohto fondu osobou uvedenou v bode 1 alebo 2,
- nadobudnuté príležitostne, ak ich hodnota nedosahuje 15 000 Kč.

Pre lepšie pochopenie týchto oslobodení uvádzam príklady, ktoré Vám objasnia danú problematiku. Ak otec daruje dcére osobný automobil, ktorého hodnota činí 300 000 Kč, tak daný príjem je od dane oslobodený. Alebo ak teta synovcovi daruje peňažnú hodnotu vo výške 40 000 Kč, tak aj tento príjem je od dane oslobodený. Tieto oslobodenia podliehajú spomínanému § 10, podľa ktorého sú tieto príjmy od dane oslobodené. Ak by však nastala situácia, kedy si peniaze darujú osoby, ktoré nie sú v príbuzenskom vzťahu a nežili v spoločnej domácnosti zaplatili by v roku 2013 darovací daň vo výške 7 %. No od roku 2014 platíme z toho istého daru daň z príjmu FO a to vo výške 15 %. S rastúcou hodnotou daru sa rozdiel vo výške dane oproti pôvodným pravidlám znižuje. Výhodné začínajú byť nové pravidlá u darov FO až vtedy ak je dar v hodnote 13 mil. Kč.¹¹²

Vzhľadom k tomu, že dar prešiel pod daň z príjmu zmenili sa tiež pravidla pre jej priznávanie. Zatiaľ čo v starej úprave dane dedičskej bolo potrebné podať daňové priznanie do jedného mesiaca od nadobudnutia majetku, teraz stačí, keď podáme daňové priznanie k dani

¹¹⁰ VYCHOPEŇ, Jiří. Bezúplatné příjmy z pohledu zákona o daních z příjmu od 1. 1. 2014. *Dane a právo v praxi*. 2014, č. 9, s. 7. ISSN 1211-7293.

¹¹¹ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmu

¹¹² MARTÍNKOVÁ, Michaela. *Daň dědická a darovací od roku 2014* [online]. 4. 4. 2014. [cit. 2015-03-09]. Dostupné z: <http://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/ostatni-dane/dan-dedicka-a-darovaci-od-roku-2014/>

z príjmu do 1. apríla nasledujúceho roku. Keď daňové priznanie podávame zahrnieme do neho aj príjmy z darov.¹¹³

4.7.2 Daňové riešenie u právnických osôb

V prípade PO, ktoré nadobudnú dary po roku 2014 je ich zdanenie ešte vyššie ako do roku 2013. Sadzba dane z príjmu PO činí aktuálne 19 %, čo u darov do roku 2013 by ste vyššiu sadzbu zaplatili len v prípade ak by dar mal hodnotu až 10 mil. Kč. Pričom najnižšia sadzba bola 7% od 1 mil. Kč. Navyac od roku 2014 sa u darov uvádza bezúplatný príjem v riadnom daňovom priznaní k dani z príjmu a tak sa daň hradí automaticky bez vymierania. Rovnako ako u FO, tak aj u PO sa zmenilo zdaňovacie obdobie na kalendárny rok.¹¹⁴

Ako sa môžeme dočítať v § 18 odst. 1 ZDP od roku 2014 sú predmetom dane PO príjmy zo všetkých činností a z nakladania so všetkým majetkom, ak nie je stanovené inak. Do roku 2013 bol navyac uvedený ešte aj to, že predmetom dane nie sú príjmy získané z nadobudnutia akcií, zdedením, alebo darovaním nehnuteľnosti, alebo inej hmotnej veci, alebo majetkového práva. Dary teda neboli do konca roka 2013 predmetom dane z príjmu, boli vždy predmetom dane darovacej. V tomto ustanovení boli od roku 2014 zakotvené významné zmeny, kde boli ponechané len príjmy získané nadobudnutím akcií. Príjmy získané zdedením, alebo darovaním sú od 1.1. 2014 predmetom dane z príjmu.¹¹⁵

Ak sa chceme zistiť prípadné oslobodenie od dane, tak je nutné hľadať v novom § 19b ZDP, kde sú uvedené oslobodenia bezúplatných príjmov PO. Dary sa oslobodzujú len v prípade, ak poplatník je:

- verejne prospešným poplatníkom so sídlom na území ČR, ak je, alebo bude využitý pre účely vymedzené v § 15 odst. 1, alebo v § 20 odst. 8 ZDP (tj. dary, o ich hodnotu môže darca znížiť základ dane), alebo ich kapitálové dovybavenie. Dané oslobodenie sa nevzťahuje na obce a kraje.

¹¹³ DLOUHÁ, Petra. *Daně 2014: dědická se ruší, darovací podraží, z převodu nemovitostí se zjednoduší: Daň darovací: od ledna 2014 nově a dráž*[online]. 17. 12. 2013. [cit. 2015-03-25]. Dostupné z: <http://www.penize.cz/dan-z-prijmu/277429-dane-2014-dedicka-se-rusi-darovaci-podrazi-z-prevodu-nemovitosti-se-zjednodusi>

¹¹⁴ MARTÍNKOVÁ, Michaela. *Daň dědická a darovací od roku 2014* [online]. 4. 4. 2014. [cit. 2015-03-09]. Dostupné z: <http://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/ostatni-dane/dan-dedicka-a-darovaci-od-roku-2014/>

¹¹⁵ MACHOVÁ, Helena. Dary a daň z příjmu. *Daně a účetnictví bez chyb, pokut a penále*. 2014, č. 5, s. 18. ISSN 1214-522X.

- verejne prospešným poplatníkom so sídlom na území Nórska, Islandu, alebo iného členského štátu EÚ ako je ČR, ak je jeho právna forma, predmet činnosti a spôsob využitia predmet bezúplatného nadobudnutia podobný právnej forme, predmetu činnosti a spôsobu využitia tých poplatníkov, ktorých príjmy sú oslobodené podľa uvedeného bodu 1.

Aby nám bolo toto oslobodenie jasné, je nutné si definovať verejne prospešného poplatníka. Jeho definíciu môžeme nájsť v § 17a ZDP, kde je uvedené, že ako poplatník, ktorý v súlade so svojím zakladateľským právnym jednaním, štatútom, stanovami, zákonom, alebo rozhodnutím orgánov verejnej moci ako svoju hlavnú činnosť vykonáva činnosť, ktorá nie je podnikaním. VPP nemôže byť obchodnou korporáciou, dokonca ani v prípade kde predmetom jeho činnosti nie je podnikanie. Hovoríme napr. o nemocnici, ktoré sú a. s., alebo s. r. o., a ktoré do konca roku 2013 boli pre tieto účely za „neziskovky“ považované.¹¹⁶

Druhú skupinu oslobodených darov tvoria dary plynúce do verejnej zbierky, na humanitárne, alebo charitatívne účely, dary prijaté z verejnej zbierky, alebo z členského štátu EÚ, Nórska, alebo Islandu. ZDP dáva možnosť výberu VPP, či bude mať bezúplatný príjem oslobodený od dane, alebo pre bezúplatný príjem neuplatní oslobodenie od dane.¹¹⁷

4.7.3 Zvýšenie a zníženie základu dane

Ustanovenia týkajúce sa úpravy základu dane a posudzovania daňových či nedaňových nákladov prešli tiež niektorými zmenami. V úvode sa budeme zaoberať situáciami, ktoré môžu nastať ako u FO, tak i u PO. V ďalších častiach sa už presne zameriame na prípady znižovania dane, keď je darcom FO a keď je darcom PO.

Ako prvé zmienime poplatníka, ktorý musí zvýšiť ZD o hodnotu daru, ak sa o tomto príjme neúčtuje vo výnosoch a nejedná sa o príjem oslobodený od dane, alebo o príjem, ktorý nie je predmetom dane, alebo o príjem vo forme daru účelovo poskytnutého na obstaranie hmotného majetku.¹¹⁸ Ak by nastala situácia, kedy bude o bezúplatnom príjme účtované výsledkovo, VH upravovaný nebude. Ale ak dar bude určený na obstaranie hmotného majetku, VH rovnako upravovaný nebude, ale dôjde k zníženiu VC takto obstaraného majetku.¹¹⁹ Daný postup umožňuje niektorým účtovným jednotkám účtovať o prijatom dare nie výsledkovým

¹¹⁶ MACHÁČEK, Ivan. Bezúplatné příjmy (dary) u příjemce z daňového hlediska v roce 2014. *Daně a právo v praxi*. 2014, č. 11, s. 16. ISSN 1211-7293.

¹¹⁷ Viz ustanovenie § 19b ZDP

¹¹⁸ Viz ustanovenie § 23 odst. 3 písm. a) bod 16 ZDP

¹¹⁹ Viz ustanovenie § 29 odst. 1 ZDP

spôsobom, ale súvahovým spôsobom. Súvahový spôsob, označovaný aj ako kapitálový využíva väčšina účtovných jednotiek. Ak bude potom tento zdanený príjem (dar) využitý k dosiahnutiu zdaniteľných príjmov, bude sa jednať o účtovný i daňový náklad. Nastane situácia, kedy na jednej strane hodnota prijatého daru ZD zvýši a na druhej strane dôjde k jej zníženiu. Ak by účtovná jednotka o využití daru z nejakého dôvodu neúčtovala ako o náklade, ZD je možné znížiť podľa ustanovenia § 23 odst. 3 písm. c) bod 8 ZDP. Na záver sa pozrieme ešte na prípady, kedy je hodnota prijatého daru oslobodená od dane. Týka sa to VPP ak sa nevzdajú oslobodenia od dane a reaguje na § 25 odst. 1 ZDP v písm. zp) a zq), kde podľa nich sú v týchto prípadoch nedaňové i súvisiace výdaje, teda účtovné odpisy, alebo hodnota zásob. V prípade prijatého bezúplatného plnenia vo forme účelového daru na obstaranie hmotného majetku o túto hodnotu znižuje VC pre účel stanovenia daňových odpisov.¹²⁰

Po tom ako sme si prešli ustanovenia týkajúce sa základu dane ako u FO tak aj u PO, prejdeme na prípady kedy je darcom fyzická osoba. Ak sú v súvislosti s poskytnutím daru splnené podmienky stanovené ZDP, presnejšie § 15 odst. 1, je možné o hodnotu daru znížiť základ dane. Tu sa stretávame s podmienkami, ktoré stanovuje ZDP a jedná sa o kvalitatívne a kvantitatívne podmienky. Kvalitatívne podmienky určujú príjemcu a využitie daru a podmienky kvantitatívne stanovujú minimálnu a maximálnu hodnotu.¹²¹ Aby bolo vôbec možné hodnotu daru zohľadniť ako položku znižujúcu základ dane FO, musí byť dar poskytnutý obciam, krajom, PO so sídlom na území ČR na financovanie vedy a vzdelávania, výskumným či vývojovým účelom, školstvu, kultúre, na políciu, na požiarnu ochranu, na podporu a ochranu mládeže, na ochranu zvierat, na účely sociálne, zdravotnícke, ekologické, humanitárne, charitatívne, náboženské, telovýchovné a športové. Prijemcom daru môže byť aj FO s bydliskom v ČR, ak prevádzkuje školské a zdravotnícke zariadenia a zariadenia pre starostlivosť o túlavé zvieratá. Taktiež tu radíme osoby, ktoré sú príjemcami invalidného dôchodku, alebo neplnoleté deti, ktoré sú závislé na starostlivosti inej osoby a dar je určený na zdravotnícke pomôcky. Obdobne sa postupuje i u darov na financovanie odstraňovania následkov živeľnej pohromy. Za dar na zdravotnícke účely sa považuje aj bezpríspevkový odber krvi, pričom jeden taký odber sa pre tieto účely oceňuje hodnotou 2000 Kč. Za dar na zdravotnícke účely sa považuje od roku 2013 aj hodnota odberov orgánov od žijúceho darcu, ktorá sa oceňuje čiastkou 20 000 Kč.¹²² Minimálna úhrnná hodnota daru v zdaňovacom období

¹²⁰ MACHOVÁ, Helena. Dary a daň z příjmu. *Daně a účetnictví bez chyb, pokut a penále*. 2014, č. 5, s. 18. ISSN 1214-522X.

¹²¹ Tamtiež

¹²² Víz ustanovenie § 15 odst. 1 ZDP

musí prevýšiť 2 % zo ZD, alebo musí činiť aspoň 1000 Kč. Dôležité je, že minimálne čiastka v prípade darov, čo sa týka FO je viazaná na celkovú hodnotu daru a nie na hodnotu daru jedného. Sem vzniká rozdiel oproti PO, s ktorým vás oboznámime. Celkom je možné odčítať hodnotu darov maximálne do 15 % ZD. Toto je zásadná zmena oproti stavu, ktorý bol do roku 2013, kedy bolo možné znížiť ZD najviac o 10 %. Poskytnutie darov v akejkoľvek hodnote nie je pritom vylúčené, rozdiel však pri stanovení ZD nie je možné zohľadniť. Poskytnutie darov pri jeho zohľadnení ako položky, ktorá znižuje ZD je pochopiteľne nutné doložiť správcovi dane. V zákone nenájdeme ustanovenie, ktoré by hovorilo akú formu by to malo mať, čiže je viac menej jedno či to bude napr. darovacia zmluva, či VPD. V každom prípade by mal vždy tento doklad obsahovať minimálne údaje ako identifikácia darcu, obdarovaného, použitie daru, hodnota daru a dátum poskytnutia daru.¹²³

Na záver sa ešte krátko zastavíme u darcov, ktorý sú PO. Pravidla upravujúce podmienky pre to, aby PO mohla znížiť ZD o hodnotu daru sú dosť podobné ako u FO, no nájdeme aj nejaké odlišnosti, s ktorými Vás teraz oboznámime. Všetky situácie, kedy môže PO odčítať hodnotu daru od ZD nájdete v § 20 odst. 8 až 12, kde sa väčšina zhoduje s FO. Najväčšia odlišnosť medzi FO a PO spočíva v minimálnej hodnote daru, kde u PO musí činiť 2000 Kč a na rozdiel od FO kde je minimálna hodnota formulovaná pre „dary“ (množné číslo), tu sa jedná o „dar“ (jednotné číslo). Ďalšou dôležitou odlišnosťou, ktorý je potrebné vypichnúť je možnosť v úhrnu odčítať maximálne 10 % zo ZD. Do konca roku 2013 to bolo len 5 % . Tento odpočet nemôžu nikdy uplatniť poplatníci, ktorí nie sú založení za účelom podnikania.¹²⁴

4.7.4 Porovnanie novej a starej úpravy dane darovacej

Transformácia dane darovacej do režimu dane z príjmu prebehla v rámci rekodifikácie súkromného práva. Touto rekodifikáciou došlo v oblasti dane darovacej k veľkým zmenám a my si postupne zosumarizujeme najzásadnejšie zmeny a porovnáme ako je upravené darovanie teraz a ako to bolo donedávna.

Tým, že bola daň darovacia zaradená do dane z príjmu môžeme konštatovať, že stratila svoju existenciu v daňovej sústave, presnejšie v majetkových daniach. Daň darovacia už samostatne neexistuje, pretože došlo k pohlteniu tejto dane daňou z príjmu. V starej úprave prevodných daní bol za predmet dane darovacej považovaný bezúplatné nadobudnutie majetku,

¹²³ MACHOVÁ, Helena. Dary a daň z príjmu. *Daně a účetnictví bez chyb, pokut a penále*. 2014, č. 5, s. 19. ISSN 1214-522X.

¹²⁴ Tamtiež

pričom majetok bol považovaný za nehnuteľnosti, hmotný majetok a iný majetkový prospech. V tejto súvislosti sa teraz stretneme s pojmom bezúplatný príjem, plnenie, či nadobudnutie. Uvedená definícia bol vnímaná pomerne extenzívne, pričom neexistencia definície majetkového prospechu prinášala v praxi problémy. Napr. otázka, či je možné za iný majetkový prospech považovať prepáčenie dlhu, či typické poskytnutie bezúročnej pôžičky. V novej úprave sa s týmto problémom už nestretneme, pretože predmet dane z príjmu FO explicitne vylučuje majetkový prospech pri bezúročnom zapožičaní a rovnako si počína aj pri dani z príjmu PO.

Ako hlavnú zmenu, ktorú musia vnímať poplatníci dane spočíva v zmene charakteru sadzby dane. Kĺzavo progresívnu sadzbu dane uplatňovanú v starej úprave nahradila sadzba lineárna, čo v konečnom dôsledku niektorých poplatníkov zvýhodní a iných znevýhodní. Je tu na mieste si položiť otázku, ktorých poplatníkov bude viac, či tých ktorí budú zvýhodnení, alebo tých ktorí budú znevýhodnení. Domnievame sa, že zmena sadzby dane je vnímaná skôr negatívne a poplatníkom moc radosti neprináša.

Ďalšia zmena, ktorú je vhodné spomenúť spočíva v otázke smerovania výnosov dane darovacej. Do roku 2013 smeroval výnos z tejto dane do štátneho rozpočtu. Naopak dane z príjmu sú typickým príkladom daní zdieľaných, kde ich výnos plynie vedľa štátneho rozpočtu aj do rozpočtov jednotlivých municipalít. Tým, že pribudol aj výnos dane darovacej môžeme povedať, že došlo k nepatrnému úbytku inkasa štátneho rozpočtu v prospech rozpočtu jednotlivých municipalít. Nejedná sa však o čiastky, ktoré by zásadne ovplyvnili rozpočtové hospodárenie jednotlivých jednotiek. Ako ste mohli vidieť v kapitole 3 výnos dane darovacej sa v roku 2013 pohyboval okolo 1,08 mld. Kč.¹²⁵ Podľa dôvodovej správy sa očakáva, že dôjde k nárastu inkasa dane z príjmu na úrovni približne 0,1 mld. Kč. Podľa mňa teda dopad inkorporácie dane darovacej do daní z príjmu bude mať z hľadiska rozpočtového určenia ich výnosu zanedbateľný efekt. Čo sa však týka výšky výnosu „dane dedičskej“ v rámci dane z príjmu v roku 2014 nie je možné priniesť ešte presné čísla, pretože finančná správa vydáva výročnú správu až v dobe po odovzdaní práce. Čiže je možné len polemizovať, či bude táto daň vyššia ako v roku 2013, alebo nižšia.

Ako podstatnú úpravu môžeme vnímať aj zjednotenie režimu vzťahu k FO a PO osobám, ak sa jedná zdaňovanie darov prijatých v súvislosti s výkonom závislej činnosti a s podnikaním, alebo s inom samostatne výrobkovou činnosťou. V starej úprave FO takto prijaté dary

¹²⁵ Víz Tabuľka č. 3.6.3

zarad'ovali pod predmet dane z príjmu FO a nie po predmet dane darovacej, pre PO platilo úplné vyňatie darovaného majetku z predmetu dane z príjmu PO. Tým, že bol daň darovacia zaradená do dane z príjmu stráca tento fakt významnosť.

Vzhľadom k podradeniu bezúplatných príjmov pod režim dane z príjmu vznikla potreba zvláštnej úpravy týchto príjmov vo vzťahu k poplatníkovi dane z príjmu PO. V minulej úprave sa jednalo o PO, ktoré boli založené, alebo zriadené za účelom podnikania, v novej úprave sa jedná k tzv. verejne prospešných poplatníkov. Nové ustanovenie rieši túto otázku väčšinou prostredníctvom oslobodenia takto nadobudnutých príjmov.

Poslednú zmenu, ktorú by som zhrnula a spomenula spočíva v zdaňovacom období. Zatiaľ čo podľa zákona o prevodných daniach bol obecné nadobúdateľ darov povinný podať daňové priznanie do 30 dní od relevantného okamžiku, teraz to tak nie je. Začlenením do dane z príjmu došlo k aplikácii príslušného zdaňovacieho obdobia, čo môže viesť v konečnom dôsledku k zníženiu administratívnych nákladov jednotlivých poplatníkov. Ako pozitívny aspekt tejto zmeny môžeme tiež vnímať očakávané úspory nákladov na strane správcu dane.

4.8 Daň z nadobudnutia nehnuteľných vecí

Ako už vieme od začiatku roku 2014 je účinná nová daň – daň z nadobudnutia nehnuteľných vecí. Zákonné opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí, ktoré bolo schválené Poslaneckou snemovňou nahradilo s účinnosťou od 1. 1. 2014 daň z prevodu nehnuteľností. Daň z nadobudnutia nehnuteľných vecí je z hľadiska NOZ rekodifikačnou normou.

V súvislosti so zdanením úplatného prevodu nehnuteľností, resp. úplatného nadobudnutia nehnuteľných vecí, sa môžeme stretnúť s dotazom, či má poplatník povinnosť k dani z prevodu nehnuteľností, alebo k dani z nadobudnutia nehnuteľných vecí. Odpoveď nájdeme v ustanovení § 57 zákona o dani z nabytí nemovitých věcí. V prípade ak k úplatnému prevodu, alebo prechodu nehnuteľností došlo do 31. 12. 2013 podlieha tento prevod dani z prevodu nehnuteľností, a to i v prípade ak rozhodnutie príslušného katastrálneho úradu bolo vydané v roku 2014. Rozhodujúca skutočnosť je v tomto prípade okamžik kedy došlo k úplatnému prevodu, alebo prechodu nehnuteľností a postupuje sa preto podľa ZDDPN. Ak však k úplatnému nadobudnutiu nehnuteľných vecí došlo po 1. 1. 2014, podlieha toto nadobudnutie

vlastníckeho práva k nehnuteľnej veci dani z nadobudnutia nehnuteľných vecí a je treba postupovať podľa ustanovenia zákonného opatrenia.¹²⁶

Nová norma zachováva zdanenie úplatných prevodov nehnuteľností v podobe zdanenia nadobudnutia nehnuteľných vecí, reflektuje zmeny dané rekodifikáciou súkromného práva, ktoré sme si už bližšie predstavili, nove vymedzuje osobu poplatníka, znižuje prípady povinného predkladania znaleckého posudku kvôli stanoveniu ZD, znižuje administratívne náklady správy dane a aktualizuje prípady oslobodenia od dane z nadobudnutia nehnuteľných vecí. So všetkými týmito novinkami Vás teraz bližšie oboznámime.¹²⁷

4.8.1 Predmet zdanenia

Predmetom dane z nadobudnutia nehnuteľných vecí je **úplatne nadobudnutie vlastníckeho práva** k nehnuteľnej veci, ktorá je.¹²⁸

- pozemkom, stavbou, časťou inžinierskej siete, alebo jednotkou nachádzajúcou sa na území ČR,
- právom stavby, ktorým je zaťažený pozemok nachádzajúci sa na území ČR,
- spoluvlastníckym podiel, na niektorej z hore uvedených nehnuteľných vecí.

V zmysle § 498 NOZ sú nehnuteľnými vecami pozemky a podzemné stavby so samostatným účelovým určením, ako aj vecné práva k nim a práva, ktoré za nehnuteľné veci prehlási zákon. Ak stanoví iný právny predpis, že určitá vec nie je súčasťou pozemku a nie je možné takú vec preniesť z miesta na miesto bez porušenia jej podstaty, je i táto vec vecou nehnuteľnou. V zmysle § 506 NOZ priestor nad povrchom i pod povrchom, stavby zriadenej na pozemku a iné zariadenia vrátane toho, čo je zapustené v pozemku, je súčasťou pozemku, a to i v prípade ak zasahuje na iný pozemok. Súčasťou pozemku nie sú inžinierske siete, hlavne vodovody, kanalizácie, energické, či iné vedenia. Vedľa úplatného nadobudnutia nehnuteľnej veci, ktorá je pozemkom, či stavbou je ďalším z obvyklých prípadov v praxi úplatné nadobudnutie vlastníckeho práva k jednotke. V tomto prípade sa tiež jedná o zdanenie daňou z nadobudnutia nehnuteľných vecí. Ako vieme došlo k novému vymedzeniu pojmu jednotka, ktorý je po novom upravený v NOZ v § 1159 a násl.. Občiansky zákonník výslovne uvádza, že

¹²⁶ TESAŘOVÁ, Zdeňka. Daň z nabytí nemovitých věcí – část I. *Finanční, daňový a účetní bulletin*. 2014, č. 2, s. 13. ISSN 1210-5570.

¹²⁷ PELC, Vladimír. *Daň z nabytí nemovitých věcí: [praktická příručka]*. 6. vyd. Praha: Leges, 2014. 286 s. ISBN 978-80-7502-012-3. s. 13.

¹²⁸ Viz ustanovenie § 2 odst. 1 ZOSDNNV

jednotka je vecou nehnuteľnou. Po novom je tiež podľa NOZ vecou nehnuteľnou právo stavby, kde je úplatné nadobudnutie rovnako podlieha dani z nadobudnutia nehnuteľných vecí. Vedľa úplatnosti nadobudnutia je tento prípad podmienený len skutočnosťou, že ním zaťažený pozemok sa nachádza na území ČR.

Predmetom dane z nadobudnutia nehnuteľných vecí môže byť tiež nadobudnutie vlastníckeho práva k vyššie uvedeným nehnuteľným veciam, k ním dôjde na základe zaistovacieho prevodu práva, či úplatného postúpenia pohľadávky zaistenou prevodom práva.¹²⁹

Pozrime sa teraz na úpravu dotýkajúcu sa nadobudnutia vlastníckeho práva k nehnuteľnej veci pri zrušení a vysporiadaní spoluvlastníctva k viacerým nehnuteľným veciam. Ak dôjde k zrušeniu a vyrovnaniu spoluvlastníctva k viacerým nehnuteľným veciam vymenovaných v § 2 odst. 1 ZOSDNNV, ich spoluvlastníctvo je totožné, to znamená, že predmetom dane je len úplatné nadobudnutie vlastníckeho práva k podielu na týchto nehnuteľných veciach v rozsahu, v akom svojou hodnotou odpovedajú kladnému rozdielu medzi súhrnom hodnôt všetkých podielov spoluvlastníctva na týchto nehnuteľných veciach po vysporiadaní a pred vysporiadaním. Zákonné opatrenie výslovne uvádza, že úplatou nie je podiel na tých nehnuteľných veciach, ku ktorým spoluvlastník vysporiadaním spoluvlastníctva stráca vlastnícke právo.¹³⁰

Pozornosť v novej úprave je tiež potrebné venovať fikcii zakotvenej v § 3 ZOSDNNV, kde dochádza k rekcii na vybrané prechodné ustanovenia NOZ. Podľa tohto ustanovenia sa pre účely dane z nadobudnutia nehnuteľných vecí za nadobudnutie vlastníckeho práva považuje:

- a) vyčlenenie, alebo nadobudnutie nehnuteľnej veci do zvereneckého fondu a
- b) nadobudnutie stavby, ktorá sa stane súčasťou pozemku a ktorá bola
 1. samostatne nehnuteľnou vecou,
 2. súčasťou práva stavby, alebo
 3. neoprávnene zriadená na tomto pozemku.

V neposlednom rade je dôležité spomenúť podmienku úplatnosti nadobudnutia vlastníckeho práva k nehnuteľnej veci, ktorú je potrebné chápať v pojme „úplata“. Nadobudnutie nehnuteľnej veci sa považuje za úplatné, ak je poskytnuté za prijaté plnenie čiastka v peňažných prostriedkoch (hotovosť, či bezhotovosť), alebo určitá hodnota

¹²⁹ Víz ustanovenie § 2 odst. 2 ZOSDNNV

¹³⁰ Víz ustanovenie § 2 odst. 3 ZOSDNNV

nepeňažného plnenia (napr. pozemok, stavba, auto). Hodnotu nepeňažného plnenia sa potom určite podľa zákona o oceňovaní majetku. Ak sa jedná o nepeňažné plnenie poskytujúce nehnuteľnú vec je možné určiť smernú hodnotu, tak v takomto prípade môže poplatník zvoliť použitie smernej hodnoty. Ak nie je možné k dňu nadobudnutia nehnuteľných vecí určiť hodnotu nepeňažného plnenia podľa zákona o oceňovaní majetku, tak sa peňažná hodnota určí rozdielom zistenej ceny nadobudnutej nehnuteľnej veci a úplaty, ktorej hodnotu je možné určiť.¹³¹

Nadobudnutie nepodliehajúce zdaneniu

Teraz sa pozrieme na prípady nadobudnutia vlastníckeho práva k nehnuteľným veciam, ktoré naopak zdaneniu nepodliehajú. Povinnosť k tejto dani nevzniká v prípade, ak dôjde k úplatnému nadobudnutiu vlastníckeho práva, ktoré nie je zákonných opatrením výslovne vymenované. Zdaneniu nepodliehajú tiež prípady, u ktorých nie sú splnené všetky rozhodné skutočnosti ako napr. nie je naplnená podmienka úplatnosti transakcie, alebo nie je splnená podmienka miesta, kde sa nehnuteľná vec nachádza. Ďalšou skupinou prípadov nepodliehajúcich zdaneniu predstavujú transakcie, ktoré sú vyňaté zo zdanenia. Zákonné opatrenie rozlišuje tri situácie, kedy predmetom dane z nadobudnutia nehnuteľných vecí nie je:¹³²

1. nadobudnutie vlastníckeho práva k nehnuteľnej veci prevedením pozemkových úprav,
2. nadobudnutie vlastníckeho práva k nehnuteľnej veci premenami obchodných korporácií,
3. nadobudnutie vlastníckeho práva k nehnuteľnej veci poskytnuté vyvlastnením ako náhrada pri vyvlastnení.

Oslobodenie od dane

Oslobodenie od dane je jedným z fakultatívnych daňových prvkov. Oslobodenie zo zákona hovorí, že sa jedná o verejnoprávny nárok a daňový subjekt je od dane úplne oslobodený.¹³³ Čo sa týka oslobodenia od dane z nadobudnutia nehnuteľných vecí túto

¹³¹ TESAŘOVÁ, Zdeňka. Daň z nabytí nemovitých věcí – část I. *Finanční, daňový a účetní bulletin*. 2014, č. 2, s. 14. ISSN 1210-5570.

¹³² TESAŘOVÁ, Zdeňka. Daň z nabytí nemovitých věcí – část I. *Finanční, daňový a účetní bulletin*. 2014, č. 2, s. 15. ISSN 1210-5570.

¹³³ PELC, Vladimír. *Daň z nabytí nemovitých věcí: [praktická příručka]*. 6. vyd. Praha: Leges, 2014. 286 s. ISBN 978-80-7502-012-3. s. 39.

skutočnosť nájdeme zakotvenú v ustanovenia § 6 – 9, § 36 a § 40 ZO SDNNV. My si jednotlivé možnosti oslobodenia načrtujeme, no nebudeme sa s nimi moc zaoberať.

V ZO SDNNV môžeme nájsť ako prvé vecné oslobodenie vo verejnoprávnej oblasti, kde oslobodení od dane sú taxatívne vymedzené verejnoprávne subjekty, ako členské štáty EÚ, iné štáty, ak je zaručená vzájomnosť a ÚSC vo vymedzených prípadoch, ak došlo k nadobudnutiu vlastníckeho práva k nehnuteľným veciam v súvislosti so zmenou územia, zánikom PO zriadením, alebo založením ÚSC, alebo znížením ZK obchodnej korporácie, ak je samosprávny celkom jej jediným členom. Ako druhé nasleduje vecné oslobodenie u nových stavieb, ktoré bolo prevzaté predchádzajúcej právnej úpravy a do ktoré bolo zavedené s cieľom podporiť bytovú výstavbu. Tretie oslobodenie je upravené pod názvom vecné oslobodenie u jednotiek, ktoré sa vzťahuje k nadobudnutiu vlastníckeho práva k jednotke. Ako posledné sú ostatné vecné oslobodenia, ktoré sú využívané v prípadoch reorganizácie v rámci insolventného riadenia, vloženia nehnuteľnej veci do sociálneho družstva, alebo európskeho fondu sociálneho podnikania a v situácií nadobudnutia vlastníckeho práva k nehnuteľnej veci, ktorá je predmetom finančného leasingu.¹³⁴

4.8.2 Poplatník dane

Poplatníkom dane z nadobudnutia nehnuteľných vecí je **prevodca i nadobúdateľ**. Kedy je poplatníkom prevodca a kedy nadobúdateľ? **Prevodca** je poplatníkom dane z nadobudnutia nehnuteľných vecí v prípadoch, kedy ide o nadobudnutie vlastníckeho práva k nehnuteľnej veci vymenovanej v § 2 odst. 1 ZO SDNNV kúpou, alebo výmenou, pričom zmluvné strany sa v kúpnej zmluve, alebo výmennej zmluve nedohodli, že poplatníkom dane bude nadobúdateľ. Vo všetkých ostatných prípadoch podliehajúcich zdaneniu je poplatníkom dane z nadobudnutia nehnuteľných vecí **nadobúdateľ** vlastníckeho práva k nehnuteľnej veci. Medzi ostatné prípady podliehajúce zdaneniu radíme výkon rozhodnutia, exekúciu, vyvlastnenie, vydržiavanie v insolventnom riadení, alebo na základe zmluvy o zaist'ovacom prevode práva, postúpenie pohľadávky, vkladom a pod. V súvislosti s vymedzením poplatníka sa môžeme stretnúť s zvláštnou úpravou, ak ide o nadobudnutie vlastníckeho práva k nehnuteľnej veci do, alebo z podielového fondu, fondu obhospodarovaného penzijnou spoločnosťou, alebo zvereneckého

¹³⁴ PELC, Vladimír. *Daň z nabytí nemovitých věcí: [praktická příručka]*. 6. vyd. Praha: Leges, 2014. 286 s. ISBN 978-80-7502-012-3. s. 40.

fondy. Pre účely dane z nadobudnutia nehnuteľných vecí sa na tieto fondy pozerá ako na jediného nadobúdateľa, alebo prevodcu vlastníckeho práva k nehnuteľnej veci.¹³⁵

Občas sa môžeme stretnúť s otázkou, či je potrebné aby zmluvné strany do kúpnej, alebo výmennej zmluvy zahrnuli ustanovenia o osobe poplatníka. Odpoveď je taká, že to nie je potrebné. Ako to tam zmluvné strany nezahrnú, osoba poplatníka sa určí podľa § 1 zákonného opatrenia. Ďalšou častou otázkou kladenou poplatníkmi, je otázka, či je možné zjednať vo všetkých prípadoch úplatného nadobudnutia vlastníckeho práva k nehnuteľnej veci osobu poplatníka v zmluve. Rovnako tomu tak nie je. Takéto dojednanie je možné urobiť v prípade kúpnej, alebo výmennej zmluvy. Takýto postup nemôžeme použiť v prípade, ak sa jedná o nadobudnutie vlastníckeho práva k nehnuteľnej veci na základe inej zmluvy, alebo v prípade úplatného prevodu.¹³⁶

V minulej právnej úprave dane z prevodu nehnuteľnosti sme sa mohli stretnúť s inštitútom ručiteľa, ktorým bol kupujúci, ak bol poplatníkom predávajúci. Ručiteľská povinnosť u dane z prevodu nehnuteľnosti v tomto prípade vznikala priamo zo zákona a to súčasne so vznikom daňovej povinnosti. Jednalo sa o platobnú povinnosť v prípadoch, kedy daňový dlžník svoju povinnosť nesplnil a dlžnú daň neuhradil. V novej právnej úprave zostáva ručenie zachované pre prípady, kedy poplatník dane, ktorým je podľa zákona naďalej prevodca vlastníckeho práva k nehnuteľnej veci, daň nezaplatí. Pri takejto situácii je i naďalej nadobúdateľ práva ručiteľom za zaplatenie dane.¹³⁷

Môžeme sa stretnúť aj s prípadmi, kedy prevodcom, či nadobúdateľom nie je len jedna osoba, ale viac osôb, napríklad pri prevode vlastníckeho práva k nehnuteľnej veci zo spoločného imania manželov, alebo o nadobudnutie vlastníckeho práva k nehnuteľnej veci do spoločného imania manželov. V tomto prípade treba mať na pamäti ustanovenie § 30 ZOSDNNV, ktoré upravuje solidárnu daňovú povinnosť v prípade poplatníkov, u ktorých nie je možné určiť veľkosť ich podielu na nehnuteľnej veci. Títo poplatníci sú povinní platiť ich daňovú povinnosť spoločne a nerozdielne a hľadá sa na nich ako keby mali spoločnú daňovú povinnosť.

Na to tomto mieste môžeme ešte doplniť, že nadobúdateľ nehnuteľnej veci je poplatníkom dane i v mnohých európskych právnych úpravách, a to v Belgicku, Dánsku,

¹³⁵ Víz ustanovenie § 1 odst. 1 a 2 ZOSDNNV

¹³⁶ TESAŘOVÁ, Zdeňka. Daň z nabytí nemovitých věcí – část I. *Finanční, daňový a účetní bulletin*. 2014, č. 2, s. 16. ISSN 1210-5570.

¹³⁷ Víz ustanovenie § 41 odst. 2 ZOSDNNV

Francúzsku, Írsku, Taliansku, Cyprusu, Lotyšsku, Maďarsku, Malte, Holandsku, Portugalsku, Grécku, Španielsku, Švédsku a Veľkej Británii. Prevodca je poplatníkom dane len v dvoch štátoch EÚ, a to v Poľsku a Slovinsku. V Nemecku a Rakúsku sú poplatníci dane spoločne prevodca a nadobúdateľ.¹³⁸

4.8.3 Základ dane

Úvodom môžeme konštatovať, že stanovenie základu dane z nadobudnutia nehnuteľných vecí je venovaná hlava IV časti prvej ZOSDNNV, konkrétne ustanovenia § 10 až 25. Čiastka, z ktorej sa vypočíta daň je stanovená vo výške nadobúdacej hodnoty nehnuteľnej veci. ZD je potom nadobúdacia hodnota znížená o **uznatel'ný výdaj**. V prípade tejto majetkovej dane je toto novým pravidlom určujúcim tento korekčný prvok. Zmierne zníženie dane platí len v prípade, že poplatník je povinný predložiť pre účely stanovenia základu dane znalecký posudok. Čo znamená, že len v prípade, kedy je znalecký posudok povinnou prílohou daňového priznania. V zrovnaní s právnou úpravou dane z prevodu nehnuteľnosti však počet prípadov, kedy je povinnosť znalecký posudok doložiť, bol pomerne redukovaný. V z toho vyplýva, že ak nemá poplatník dane povinnosť predložiť pre účely stanovenia dane znalecký posudok, je ZD rovný výške nadobúdacej hodnoty nehnuteľnej veci. Z uvedeného je zrejmé, že v oblasti stanovenia ZD u tejto transferovej majetkovej dane sa uplatňuje úplne nová koncepcia. S touto novinkou súvisí aj zavedenia niektorých nových pojmov, s ktorými sme sa v starej úprave nestretli. Netýka sa to len primárne pojmov „nadobúdacia hodnota“, či „uznatel'ný výdaj“, ktoré sú v tejto úprave určite novinkou. Hovoríme aj o pojmoch „porovnávací daňová hodnota“ a „smerná hodnota“, ktoré sa v rámci úpravy tohto druhu majetkovej dane neuplatňovali.¹³⁹

Nadobúdacia hodnota a postup jej určenia

Čo je v konkrétnom prípade nadobúdacia hodnota závisí na rôznych okolnostiach, hlavne na spôsobe nadobudnutia vlastníckeho práva k nehnuteľnej veci, alebo na tom, kto nehnuteľnú vec nadobudne, či z majetku koho je nadobúdaná. Nadobúdacia hodnota sa stanoví ku dňu, kedy nastala skutočnosť, ktorá je predmetom dane z nadobudnutia nehnuteľných vecí. K tomuto dňu je potrebné vždy nadobúdaciú hodnotu stanoviť. Podobne ako tomu bolo v starej

¹³⁸ MINISTERSTVO FINANČÍ ČR. ZOS č. 340 – 2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí včetně důvodové zprávy MF [online]. MFČR [cit. 2015-03-05]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/legislativa/legislativni-dokumenty/2013/novy-zakon-08-11-2013-15109>

¹³⁹ TESAŘOVÁ, Zdeňka. Daň z nabytí nemovitých věcí – základ dane (část II.). *Finanční, daňový a účetní bulletin*. 2014, č. 3, s. 29. ISSN 1210-5570.

úprave je jedným s určujúcich aspektov výsledok porovnaný kúpnu cenou, resp. zjednanou cenou s tzv. porovnávacou daňovou hodnotou. Podľa dnešnej právnej úpravy je nadobúdacou hodnotou, v závislosti na konkrétnom prípade, buď zjednaná cena, či tzv. porovnávacia daňová hodnota, alebo zistená cena, alebo zvláštna cena. Určenie nadobúdacej hodnoty je pre účely ZD z nadobudnutia nehnuteľných vecí stanovené štyrmi spôsobmi.¹⁴⁰

Nadobúdacou hodnotou zákon na prvom mieste rozumie cenu zjednanú. Zjednanou cenou pre účely dane z nadobudnutia nehnuteľných vecí rozumieme úplatu za nadobudnutie vlastníckeho práva k nehnuteľnej veci. Jedná sa o čiastku, na ktorej sa dohodnú obe strany pri nadobúdaní vlastníckeho práva. Cena na ktorej sa predávajúci a kupujúci dohodnú je porovnávaná pre daňové účely s cenou, ktorá vychádza z určitého úradného vymedzenia, pre ktoré sa používa označenie porovnávacia daňová hodnota, alebo zistená cena. Ak je porovnávacia daňová hodnota vyššia než zjednaná cena vychádza sa pri výpočte dane z nadobúdacej hodnoty, ktorou je porovnávacia daňová hodnota. Rovnaká situácia nastane v prípade, kedy sa vychádza zo zistenej ceny, ktorá sa stáva nadobúdacou hodnotou, ak nie je touto zjednaná cena, alebo porovnávacia daňová hodnota, alebo stanoví zákon, že nadobúdacou hodnotou je výlučne zistená cena. Ak je možné určiť zvláštnu cenu je nadobúdacou hodnotou výlučne táto cena.¹⁴¹

Ako už bolo uvedené v úvode porovnávacia daňová hodnota je v právnej úprave tejto transferovej dane pojmom úplne novým. Je vymedzená ako čiastka odpovedajúca 75 % smernej hodnoty, ale zistenej ceny, kedy si poplatník môže zvoliť, či k určeniu porovnávacjej daňovej hodnoty použije smernú hodnotu, alebo zistenú cenu. Použitie smernej hodnoty je u niektorých prípadoch nehnuteľných vecí výslovne vylúčené. Jedná sa o lesný pozemok s lesným porastom, alebo pozemok, ktorý je vodnou plochou, stavbou hromadnej garáže, či nedokončenou stavbou. Základným pravidlom, kedy je porovnávacia daňová hodnota nadobúdacou hodnotou, je skutočnosť, že porovnávacia hodnota je vyššia než zjednaná cena. V takýchto situáciách je potom nadobúdacá hodnota základom dane.¹⁴²

Smerná hodnota vychádza z cien nehnuteľných vecí v mieste, kde sa nachádza nehnuteľná vec v porovnateľnom časovom období s tým, že sa zohľadňuje druh, poloha, účel,

¹⁴⁰ PELC, Vladimír. *Daň z nabytí nemovitých věcí: [praktická příručka]*. 6. vyd. Praha: Leges, 2014. 286 s. ISBN 978-80-7502-012-3. s. 41.

¹⁴¹ MARKOVÁ, HANA. Daň z nabytí nemovitých věcí. *Acta Universitatis Carolinae Iuridica*. 2013, č. 3, s. 59-66. ISSN 0323-0619.

¹⁴² Viz ustanovenie §14 ZOSDNNV

stav, vek, vybavenie a stavebné technické parametre nehnuteľnej veci. Smerná hodnota u poľnohospodárskeho pozemku vychádza výlučne z ceny určenej podľa bonitovaných pôdne ekologických jednotiek, u lesného pozemku sa vychádza zo základnej ceny určenej podľa súboru lesných typov, ak tieto pozemky nie sú zastavané, netvorí funkčný celok so stavbou, alebo jednotkou, nie sú územným plánom, alebo regulačným plánom predpokladaný k inému využitiu a nie sú na základe vydaného rozhodnutia, alebo súhlasu podľa stavebného zákona určené k zastavaniu. Smerná hodnota sa určuje napr. u pozemkov, kde jeho súčasťou je stavba rodinného domu, stavba pre rodinnú rekreáciu, alebo stavba garáže. Naopak smerná hodnota sa neurčuje lesných pozemkov s lesným porastom, u pozemkov, ktoré sú vodnou plochou, u stavby hromadnej garáže a u nedokončenej stavby. Ak nastane nesúlad medzi druhom pozemku uvedeným v katastri nehnuteľnosti a skutočným stavom rozhodujúci je skutočný stav. Postup určenia smernej hodnoty je stanovený vyhláškou MF.¹⁴³

Ďalšia z možností používaných cien pri stanovení ZD je zistená cena. Jedná sa o cenu stanovenú podľa zákona upravujúceho oceňovanie majetku.¹⁴⁴ Okrem vyššie uvedených cien sú v zákone stanovené zvláštne ceny. Hovoríme o cenách používaných napr. pri vydražení a predražení, u obchodných korporácií v súvislosti s insolvenčnou, u pozostalosti a ďalších iných prípadoch.

Sadzba dane

Sadzba dane z prevodu nehnuteľnosti bola stanovená ako lineárna sadzba a od roku 2013 bola vo výške 4 %, jednotne bez ohľadu na výšku ZD. Výška sadzby a aj využitie lineárneho typu zostáva zachované i naďalej u dane z nadobudnutia nehnuteľných vecí.¹⁴⁵ Taktiež výnos z tejto dane plyní do štátneho rozpočtu rovnako ako to bolo v minule právnej úprave.¹⁴⁶

4.8.4 Správa dane

V nadväznosti na hmotne právnu úpravu vymedzujúcu obsah daňovej povinnosti sú v zákone zaradené ustanovenia týkajúce sa správy dane. Jedná sa hlavne o vymedzenie miestnej

¹⁴³ MARKOVÁ, HANA. Daň z nabytí nemovitých věcí. *Acta Universitatis Carolinae Iuridica*. 2013, č. 3, s. 59-66. ISSN 0323-0619.

¹⁴⁴ Zákon č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku a o změně některých zákonů (zákon o oceňování majetku) ve znění pozdějších předpisů. K této právní úpravě se připojuje vyhláška k provedení zákona o oceňování majetku, která upravuje oceňování pozemků, staveb, trvalých porostů a majetkových práv a reaguje na změny spojené s NOZ (změny zákona o oceňování majetku byly provedeny zákonem č. 303/2013 Sb.).

¹⁴⁵ Viz ustanovenie § 26 ZOSDNNV

¹⁴⁶ Viz ustanovenie § 28 ZOSDNNV

príslušnosti. Podľa § 29 odst. 1 je miestne príslušným k správe dane z nadobudnutia nehnuteľných vecí správca dane, v ktorého obvode územnej pôsobnosti sa nachádza nehnuteľná vec, u ktorej dochádza k nadobudnutiu vlastníckeho práva, alebo pozemok zaťažený právom stavby. Ak je predmetom dane z nadobudnutia nehnuteľných vecí nadobudnutia vlastníckeho práva k nehnuteľnej veci, ktorá sa nachádza v území pôsobnosti viacerých správcov je miestne príslušným správcom dane miestne príslušný správca dane z príjmu poplatníka.¹⁴⁷

Ďalšou podstatnou otázkou správy dane je daňové priznanie. Daňové priznanie je povinný poplatník dane z nadobudnutia nehnuteľných vecí podať najneskôr do konca tretieho kalendárneho mesiaca nasledujúceho po kalendárnom mesiaci, v ktorom bol v katastri nehnuteľnosti prevedený vklad vlastníckeho práva k nehnuteľnej veci, práva stavby, alebo správy zvereneckého fondu.¹⁴⁸ Poplatník dane je tiež povinný podať daňové priznanie v prípade, ak nadobudnutia vlastníckeho práva k nehnuteľnej veci, ktorá nie je evidovaná v katastri nehnuteľnosti.¹⁴⁹

Súčasťou daňového priznania je písomnosť, na jej základe bolo zapísané vlastnícke právo, právo stavby, alebo zvereneckého fondu do katastru nehnuteľnosti s priložením vyrozumenia katastrálneho úradu o prevedenom vklade do katastru nehnuteľnosti, ak je nehnuteľná vec evidovaná v katastri nehnuteľnosti, alebo písomnosť, ktorou sa potvrdzuje, alebo osvedčuje nadobudnutie vlastníckeho práva k nehnuteľnej veci, ak nie je nehnuteľná vec evidovaná v katastri nehnuteľnosti. Prílohou daňového priznania je tiež znalecký posudok o zistenej cene. Znalecký posudok sa nevyžaduje ak ide o nadobudnutie vlastníckeho práva k nehnuteľnej veci, ktorá je oslobodená od dane, alebo pozemkom bez trvalého porastu, na ňom nie je zriadená stavba a k nemu nebolo zriadené právo stavby. U písomnosti, ktoré sú prílohou daňového priznania, sa nevyžadujú v prípadoch, ak môže správa dane takúto písomnosť overiť z informačného systému verejnej správy. Smerom k zjednodušeniu administratívy, ktorá je spojená so správou dane sa tak prejavuje v odstránení povinného overovania listín. Obmedzuje sa tak rozsah písomnosti, ktoré musí poplatník prikladať k daňovému priznaniu.¹⁵⁰

¹⁴⁷ Víz ustanovenie § 29 odst. 2 ZOSDNNV

¹⁴⁸ Víz ustanovenie § 32 ZOSDNNV

¹⁴⁹ Víz ustanovenie § 33 ZOSDNNV

¹⁵⁰ PELC, Vladimír. *Daň z nabytí nemovitých věcí: [praktická příručka]*. 6. vyd. Praha: Leges, 2014. 286 s. ISBN 978-80-7502-012-3. s. 121-126.

4.8.5 Klady a zápory novej právnej úpravy

V tejto záverečnej časti týkajúcej sa dane z nadobudnutia nehnuteľných vecí si zosumarizujeme najvýznamnejšie prínosy a negatíva, ktoré priniesla nová právna úprava.

Prvý klad novej právnej úpravy môžeme vnímať v prispôbení novému občianskemu zákonníku a aj zákonu o obchodných korporáciách. Dochádza k vymedzeniu predmetu dane z nadobudnutia nehnuteľných vecí v nadväznosti na nové vymedzenie nehnuteľných vecí v NOZ a prispôbení zákona tejto úprave. Druhé pozitívum novej právnej úpravy je tiež v poplatníkovi dane, kde vznikla možnosť si na strane účastníkov kúpnej, alebo výmennej zmluvy určiť, že poplatníkom dane bude nadobúdateľ. Ďalšiu výhodu nachádzame v znížení možností daňových únikov dane z nadobudnutia nehnuteľných vecí. Jedná sa hlavne o nadviazanie v oblasti predmetu dane na zákon o obchodných korporáciách, presnejšie na novú úpravu zdanenia prevodov obchodných podielov. Štvrtým a významným pozitívom je zníženie administratívnej náročnosti pri výbere daní v dôsledku obmedzenia povinnosti poplatníkov predkladať u vybraných nehnuteľných vecí znalecké posudky. Rovnaký efekt bude mať aj redukcia povinnosti predkladať niektoré doklady tvoriace prílohu daňového priznania. Ďalšie plus vnímame v redukcii nákladov poplatníka zavedeným uznaním nákladu, ktorým bude odmena uhradená znalcovi za znalecký posudok. Poslednú výhodu nachádzame u daňovej povinnosti dane z nadobudnutia nehnuteľných vecí u manželov, kde došlo k zavedeniu solidarity u manželov. V minulosti sa pozeralo na manželov ako na rovnodielne podielové spoluvlastníctvo, no podľa novej právnej úpravy sa pozerá na manželov rozdielne.

V novej právnej úprave môžete vidieť však aj určité zápory, ktoré Vám teraz bližšie priblížim. Ako prvé negatívum pozorujeme v nutnosti zoznámiť sa nie len u o poplatníckej, ale aj odbornej verejnosti s novou právnou úpravou. Ďalší mínusom novej úpravy vnímame v rozšírení predmetu dane na ďalšie prípady ako napr. práva stavby. Tretím nedostatkom v novej právnej úprave je, že muselo dôjsť s ohľadom na právo Európskej únie k obmedzeniu rozsahu oslobodení od dane a to len na rozsah podpôr zlučiteľných s vnútorným trhom. Posledným negatívom, ktorí môžeme badať je výška sadzby dane. Je pravda že nedošlo k zmene oproti roku 2013, no štvorpercentnú sadzbu dane pokladáme za vysokú.

5 Porovnanie právnej úpravy "transferových daní" na Slovensku

Aj napriek veľkému počtu rokov, ktoré uplynuli od rozdelenia spoločného štátu a vytvorenia samostatnej Českej republiky s vlastným právnym poriadkom je český právny priestor stále najbližší tomu slovenskému. Ak by sme sa chceli pozrieť na daňovú situáciu na Slovensku pred rokom 2004, tak by sme museli postrehnúť, že slovenské daňové právo bolo veľmi zložitá, neprieľadné a zrozumiteľné len úzkemu okruhu odborníkov. Preto Vláda SR schválila 5. júna 2003 návrh Konceptia daňovej reformy v rokoch 2004-2006, ktorú pripravilo Ministerstvo financií SR. Daňová reforma bola formulovaná s cieľom nastoliť na Slovensku moderný daňový systém, ktorý motivuje ľudí viac pracovať, podnikateľov investovať a vytvárať tak nové pracovné pozície. Takto mala reforma prispieť k dynamickému a udržateľnému rastu ekonomiky, ktorý je hlavným predpokladom zvyšovania úrovne obyvateľstva.¹⁵¹

Prečo sme spomenuli daňovú reformu na Slovensku z rokov 2004 -2006? Pretože mala veľa spoločného s transferovými daniami na Slovensku. So zavedením daňovej reformy totiž došlo u majetkových daní k veľkým zmenám, ktoré boli rozložené do dvoch etáp. Prvá etapa nastala od 1. januára 2004, kedy došlo k zrušeniu zákona č. 318/1992 Zz., o dani dedičskej, darovacej a dani z prevodu nehnuteľnosti, v znení neskorších predpisov a bol prijatý zákon č. 554/2003 Zz., o dani z prevodu a prechodu nehnuteľností (ďalej len „ZDPPN“), ktorým sa stanovila jednotná sadzba dane na 3 %. Druhá fáza daňovej reformy nastala o rok neskôr, kedy došlo k zrušeniu už aj dane z prevodu a prechodu nehnuteľností. Ponechanie dane z prevodu a prechodu nehnuteľností o rok dlhšie bolo v dôsledku získania peňažným prostriedkov na financovanie deficitu štátneho rozpočtu vo výške 1,7 mld. Sk.¹⁵²

Ako hlavný dôvod zrušenia dane dedičskej a darovacej na Slovensku bol uvedený fakt, že sa zdaňuje majetok, ktorý už raz zdanený bol a preto je to nespravodlivé. Skutočnosť, že pred dedením, alebo darovaním mal majetok iného vlastníka, nie je relevantná. Podľa vlády SR sa nič nové nevytvorilo, ani nespotrebovalo a uplatnenie majetkových daní nie je ovplyvnené. Súčasne žiadny dar nebol daňovým výdavkom, ani nejako inak neznižoval základ dane z príjmov u darcov. Tu pokladám za vhodné podotknúť rozdiel v dôvode zrušenia dane

¹⁵¹ MINISTERSTVO FINANCIÍ SR. *Konceptia daňovej reformy v rokoch 2004 - 2006* [online]. MFSR [cit. 2015-04-01]. Dostupné z: <http://www.mfsr.sk/Default.aspx?CatID=3995>

¹⁵² ANDRLÍK, Břetislav. *Transferové daně v zemích Evropské unie*. 1. vyd. Brno: Akademické nakladatelství CERM, 2010. 204 s. ISBN 978-80-7204-716-1. s. 147.

dedičskej a darovacej oproti Českej republike. Ako vieme hlavný dôvod zrušenia dane dedičskej a darovacej v ČR bol hlavne v slabej efektívite, kde inkaso z týchto daní bolo viac menej v rovnakej výške ako ich administratívne náklady. Zrušenie daní tiež ovplyvnila rekodifikácia súkromného práva a môžeme tiež konštatovať, že aj dôvod dvojitého zdanenia uvádzaní na slovenskej strane mierne ovplyvnil zrušenie týchto transferových daní. Je tu však evidentný rozdiel medzi dôvodmi zrušenia dane na slovenskej a českej strane. Daň z prevodu a prechodu nehnuteľnosti bola zrušená o rok neskôr a ako dôvod zrušenia uvádza MF SR, že daň nezdaňovala zisk, spotrebu ani majetok. Daň predstavovala viacnásobné zdanenie nehnuteľného majetku nadobudnutého zo zdaniteľných príjmov pri jeho prevode, alebo prechode na iného vlastníka. Preto, bola táto daň považovaná za neopodstatnenú. Oproti Česku tu nachádzame podstatnú odlišnosť, pretože v ČR v rámci reformy nedošlo k zrušeniu tejto dane. Táto daň ako jediná z transferových daní zostala zachovaná a naďalej pôsobí v českej daňovej sústave.¹⁵³

V nasledujúcom texte sa budeme zaoberať porovnaním právnych úprav Českej a Slovenskej republiky. Rada by som zdôraznila, že slovenskú daň dedičskú a darovaciu budem porovnávať v platnej úprave pred zrušením týchto daní na Slovensku oproti úprave platnej v Českej republike do roku 2013. Na druhej strane slovenskú daň z prevodu a prechodu nehnuteľnosti upravenú do roku 2005 zákonom č. 554/2003 budem porovnávať s novo upravenou českou právnou úpravou dane z nadobudnutia nehnuteľných vecí.

5.1 Daň dedičská

Rovnako ako v Česku, tak aj na Slovensku bola dedičská daň súčasťou priamych daní a bola upravená spoločne v jednom právnom predpise s daňou darovacou a s daňou z prevodu a prechodu nehnuteľnosti.

Subjektom dane dedičskej na Slovensku bol rovnako ako v ČR nadobúdateľ dedičstva na základe právoplatného rozhodnutia súdu o nadobudnutí dedičstva.¹⁵⁴ Rovnako ak nadobudli dedičstvo dvaja, alebo viacerí dediči do spoluvlastníctva bol každý povinný uhradiť daň, ktorá pripadá na jeho dedičský podiel. Zastavila by som sa pri jednom podstatnom rozdiely a to v oblasti oslobodenia od dane. Rozdelenie osôb do skupín na výpočet dane dedičskej boli

¹⁵³ MINISTERSTVO FINANCIÍ SR. *Koncepcia daňovej reformy v rokoch 2004 - 2006* [online]. 15. 07. 2005. [cit. 2015-04-01]. Dostupné z: <http://www.mfsr.sk/Default.aspx?CatID=3995>

¹⁵⁴ Víz ustanovenie § 2 odst. 1 ZDDPPN

u oboch štátoch rovnaké.¹⁵⁵ Ako už vieme od dane dedičskej v ČR boli oslobodené osoby patriace do I. a II. skupiny, no na Slovensku to fungovalo inak. Oslobodené od dane dedičskej boli iba osoby patriace do I. skupiny, čiže príbuzní v priamom rade a manželia. Tu nachádzame prvý podstatný rozdiel.¹⁵⁶

Predmetom dane dedičskej na Slovensku bol všetko hmotný a nehmotný majetok, cenné papiere, peňažné prostriedky v slovenskej i cudzej mene, pohľadávky, majetkové práva a iné majetkové hodnoty, ktoré nadobudol dedič v rámci dedenia.¹⁵⁷ S obdobnou definíciou sa stretávame aj na českej strane a rovnako nájdeme súlad v pomere zostaviteľa k štátu.

Základom dane dedičskej na Slovensku bola čistá hodnota zdedeného majetku podľa právoplatného predpisu, od ktorej sa odpočítala nezdaniteľná hodnota. Výška nezdaniteľnej hodnoty bola u daňovníka v II. skupine 500 000 Sk a u daňovníka v III. skupine bola táto hodnota 50 000 Sk.¹⁵⁸ Tu by som chcela poukázať na druhý významný rozdiel oproti českej právnej úprave, pretože v českej úprave dane dedičskej sa nestretávame s presne stanovenou nezdaniteľnou čiastkou. ZD bolo možné znížiť o preukázateľné náklady, kde sa jednalo napríklad o dlhy, či náklady na pohreb, alebo odmenu pre notára, ale presná hodnota stanovená nebola. Sadzba dane bola u obidvoch štátoch stanovená ako progresívne kľzavá a odlišná pre jednotlivé daňové skupiny. Základom pre rozhodnutie bolo, či sa daňovník nachádza v I., II. alebo III. skupine poplatníkov. V obidvoch právnych úpravách je najnižšia sadzba dane 1% a najvyššia 40 %.

5.2 Daň darovacia

Daň darovacia na Slovensku bola rovnako ako daň dedičská priamou majetkovou daňou, kde jej výnos bol príjmom štátneho rozpočtu. Bola zakotvená v sústave daní a upravená jedným právnym predpisom spolu s daňou dedičskou a daňou z prevodu a prechodu nehnuteľnosti. Už tu nachádzame prvú podstatnú zhodu s českou právnou úpravou do roku 2013.

Druhý súlad v českej a slovenskej úprave nachádzame v poplatníkovi dane darovacej. V oboch prípadoch sa jednalo o fyzickú, alebo právnickú osobu, ktorá nadobudla majetok darovaním. Ak mal obdarovaný trvalý pobyt, alebo sídlo v zahraničí bol daňovníkom dane z darovania darca.¹⁵⁹ V českej úprave sa však navyše stretávame s pojmom ručiteľ, ktorým sa

¹⁵⁵ Rozdelenie osôb do skupín môžete nájsť v § 11 ZDDPN na českej strane a § 11 ZDDPPN na slovenskej strane

¹⁵⁶ Víz ustanovenie § 2 odst. 3 písm. i) ZDDPPN

¹⁵⁷ Víz ustanovenie § 3 odst. 1 ZDDPPN

¹⁵⁸ Víz ustanovenie § 4 ZDDPPN

¹⁵⁹ Víz ustanovenie § 6 odst. 1 ZDDPPN

stával darca v prípade ak nebol poplatníkom dane. V predmete dane žiadny evidentný rozdiel nenájdeme, zato v oslobodení od dane áno. V slovenskej právnej úprave nebola od dane dedičskej oslobodená ani jedna skupina daňovníkov. Naproti tomu v českej právnej úprave bola od dane dedičskej oslobodená I. a II. skupina poplatníkov.

Základom dane z darovania bola v slovenskej úprave cena hnutelných vecí, práv a iných majetkových hodnôt obvyklá v mieste a čase darovania a pri nehnuteľnostiach bola ZD z darovania ich cena zistená podľa osobitného predpisu platného ku dňu darovania. ZD bolo možné znížiť o nezdaniteľnú hodnotu, ktorá bola u daňovníka v I. skupine vo výške 2 000 000 Sk, u daňovníka v II. skupine vo výške 300 000 Sk a u daňovníka v III. skupine vo výške 50 000 Sk. V prípade darovania zo zahraničia, cena bola určená z colnej hodnoty po odčítaní cla a ostatných daní a poplatkov súvisiacich s dovozom. S presne vyčíslenou nezdaniteľnou hodnotou sme sa v úprave dane darovacej na českej strane nestretli. Ako sme už spomenuli pri dani dedičskej, tak aj pri dani darovacej mali oba štáty rovnako upravené sadzby dane podľa závislosti od skupín daňovníkov. Vo všeobecnosti platilo, že najnižšia sadzba bola u osôb zaradených do I. skupiny a najvyššia u osôb zaradených do III. skupiny.¹⁶⁰

5.3 Daň z prevodu a prechodu nehnuteľností

Ako bolo uvedené vyššie daň z prevodu a prechodu nehnuteľností vydržala upravená v slovenskej právnej úprave o rok dlhšie ako ostatné dve transferové dane. Naproti tomu v Česku pôsobí samostatne táto majetková daň až dodnes. Prvú odlišnosť nájdeme už v samotnom názve, keď na Slovensku bola upravená pod názvom daň z prevodu a prechodu nehnuteľností oproti tomu na českej strane pod názvom daň z nadobudnutia nehnuteľných vecí. V nasledujúcej časti sa pokúsime priblížiť odlišnosti jednotlivých právnych úprav oboch krajín.

Keď sa pozrieme na subjekty dane môžeme konštatovať, že sa jedná o vzájomnú zhodu s drobnými odlišnosťami. Čo znamená, že platcom dane v oboch právnych úpravách bude buď prevodca a nadobúdateľ bude vystupovať v roli ručiteľa, alebo bude poplatníkom dane nadobúdateľ. Česká právna úprava navyše dovoľuje dohodu medzi prevodcom a nadobúdateľom v kúpnej, alebo výmennej zmluve, kto bude poplatníkom dane.

V oblasti predmetu dane to už také ružové nie je. Obe právne úpravy majú definovaný predmet dane odlišne. Na slovenskej strane nájdeme, že predmetom dane bol odplatný prevod,

¹⁶⁰ LÖRINEZ, Arpád. Zákon o dani z dedičstva, dani z darovania a dani z prevodu a prechodu nehnuteľností. *Efekt: časopis pre efektívne riadenie MVO*. 2003, č. 1. s. 7-8. ISSN 1336-3344.

alebo odplatný prechod vlastníctva k nehnuteľnostiam na území SR a vklady nehnuteľností do obchodných spoločností a družstiev.¹⁶¹ Za nehnuteľnosti sa podľa platného slovenského občianskeho zákonníka považujú pozemky a stavby spojené so zemou pevným základom.¹⁶² Na českej strane nájdeme upravený predmet dane ako úplatné nadobudnutie vlastníckeho práva k nehnuteľným veciam, kde sa za predmet dane považuje tiež zaist'ovací prevod práva a úplatné postúpenie pohľadávky zaistené zaist'ovacím prevodom práva. Najväčší rozdiel spočíva však v definícii nehnuteľnej veci, kde v českej úprave ňou môže byť, pozemok, stavba, časť inžinierskej siete, právo stavby, alebo spoluvlastnícky podiel na nehnuteľnej veci nachádzajúci sa na území ČR.

V základe dane nájdeme tiež množstvo odlišností. Podľa toho čo sme si prešli v kapitole č. 4 vieme, že ZD z nadobudnutia nehnuteľných vecí v českej úprave je nadobudnutá hodnota znížená o uznateľný výdaj, kde nadobudnutou hodnotou môže byť zjednaná cena, porovnávacia daňová hodnota, zistená, alebo zvláštna cena. V slovenskej úprave však platilo, že ZD bola dohodnutá cena za nehnuteľnosť, najmenej však všeobecná hodnota nehnuteľností stanovená podľa osobitného predpisu. Zhodu by sme našli aspoň v uznateľných výdajoch, ktoré znižujú ZD. Ako v českej, tak aj v slovenskej úprave sa považuje za uznateľný náklad vyhotovenie znaleckého posudku. Posledný významný rozdiel spočíva v sadzbe dane. V oboch prípadoch sa jedná o lineárnu daň, kde u dane z nadobudnutia nehnuteľných vecí je vo výške 4 % a u dane z prevodu a prechodu nehnuteľností bola vo výške 3 %. Ak by sme sa pozreli, či už na miestnu príslušnosť, rozpočtové určenie, alebo na lehotu podávania daňového priznaniu žiadne významné odlišnosti by sme nenašli.¹⁶³

Na záver teda môžem konštatovať, že právne úpravy obidvoch štátov sú viac menej podobné. Aj keď došlo na českej strane k zmene od roku 2014, vo väčšine vecí nadväzuje nová právna úprava na starú a zhoduje sa s úpravou na slovenskej strane. Áno je evidentné, že došlo k určitým novinkám, ktoré by mali pomôcť tejto majetkovej dani a priniesť úspory na strane štátu. Je však otázne ako dané novum bude vystupovať o niekoľko rokov a či prinesie viac pozitívnych, alebo negatívnych dopadov.

¹⁶¹ Víz ustanovenie § 2 ZDPPN

¹⁶² Víz Zákon č. 40/1964 Zb., Občiansky zákonník § 119 odst. 2

¹⁶³ LÖRINEZ, Arpád. Zákon o dani z dedičstva, dani z darovania a dani z prevodu a prechodu nehnuteľností. *Efekt: časopis pre efektívne riadenie MVO*. 2003, č. 1. s. 7-8. ISSN 1336-3344.

6 Záver

Hlavným cieľom mojej diplomovej práce Vám bolo objasniť zmeny, ktoré nastali u transferových daní od roku 2014. V prvej kapitole sme si najprv definovali, čo vlastne transferové dane predstavujú, aké majú funkcie a prešli sme si ich historickým vývojom. Mojim zámerom bolo priniesť čitateľovi prehľad v danej tematike a utriediť si základné pojmy, ktoré sa týkajú transferových daní. V následnej kapitole sme si predstavili fungovanie prevodných daní do roku 2013 a prešli sme si ich správou a inkasom. Obecne bolo účelom poukázať na starú právnu úpravu a nedostatky, ktoré obsahovala.

Hlavnou a nosnou kapitolou bola časť štvrtá, kde sme definovali jednotlivé zmeny, ktoré nastali a charakterizovali sme si novú právnu úpravu. Ako už vieme najdôležitejšia zmena nastala v transformácii dane dedičskej a dane darovacej do režimu dane z príjmu v rámci rekodifikácie súkromného práva a to ako súčasť sprievodného zákonného opatrenia Senátu upravujúceho zmeny v daňovej oblasti. Rozhodne však nemôžeme tvrdiť, že všetky zmeny upravené v predmetnom zákonnom opatrení Senátu sú skutočne nevyhnutné a vychádzajú práve z rekodifikácie súkromného práva. Otázka, či zaradenie dvoch samostatných daní do rámca dane z príjmu bolo naozaj potrebné, alebo nie, nechávame zámerne nezodpovedanú. Naopak v závere je nevyhnutné zamyslieť sa nad hlavnými faktormi, na ktorých uvedená zmena spočíva. Zmenu, ktorú pocítili najviac poplatníci dane dedičskej spočíva v úplnom oslobodení od tejto dane. Reálne daň dedičská odpadla a poplatníci vnímajú túto zmenu pozitívne. U dane darovacej poplatníkov ovplyvnila najviac zmena, ktorá sa týka charakteru sadzby dane. Kľzavo progresívnu sadzbu dane nahradila lineárna sadzba, čo v konečnom dôsledku určitých poplatníkov zvýhodnilo a iných znevýhodnilo. Ako pozitívny aspekt týchto zmien môžeme hodnotiť očakávané úspory nákladov na strane správcu dane, ktoré boli spojené so správou dane dedičskej a darovacej. Môžeme povedať, že všetky zmeny, ktoré nastali začlenením dane dedičskej a darovacej do dane z príjmu nie sú daňovými subjektami vnímané zásadne negatívne a došlo k hladkému priebehu, čo sa týka praktickej aplikácie.

Druhá podstatná zmena, s ktorou sme sa zaoberali sa viaže k dani z prevodu nehnuteľností. Ako vieme, táto daň zostala zachovaná samostatne ako jediná a došlo k zmene názvu. Teraz ju môžeme nájsť ako daň z nadobudnutia nehnuteľných vecí, ktorá je upravená samostatných právnym predpisom. Nová právna úprava zaistila efektívnejší výber dane a zníženie administratívnej náročnosti správy dane. Ako ďalší nový prvok v právnej úprave tejto dane môžeme označiť možnosť odčítať si určité náklady spojené s výpočtom dane ako uznateľné

výdaje znižujúce ZD. Prijatie novej právnej úpravy znamená tiež možnosť previesť si, ak sa tak účastníci zmluvy dohodnú, platobnú povinnosť z osoby predávajúcej na osobu kupujúcu, čo do konca roku 2013 nebolo možné. S ohľadom na platné právo Európskej únie došlo tiež k obmedzeniu rozsahu oslobodenia od dane a to len na rozsah podpôr zlučiteľných s vnútorným trhom. Ak by sme mali zhodnotiť, či a ako je plnené to, čo sa od novej právnej úpravy v okamžiku prijatia očakávalo je potrebné, aby uplynula určitá doba a poplatníci sa vžili s novinkami, ktoré nová právna úprava priniesla.

V poslednej kapitole sme sa len v krátkosti pozreli, ako to fungovalo na Slovensku a porovnali sme právne úpravy transferových daní oboch štátov. Zistili sme, že obe právne úpravy boli podobné a viac menej jedine zmeny, ktoré nastali v Českej republike po roku 2014 sa odlišujú od zrušenej právnej úpravy na Slovensku.

Záverom môžeme konštatovať, že len čas ukáže, akým spôsobom sa prax vysporiada s najväčšou zmenou daňového práva, čiže aj transferových daní od roku 1993, ktorá prichádza primárne z dôvodu zmeny súkromného práva.

Zoznam literatúry a prameňov

Odborné knihy

ANDRLÍK, Břetislav. *Transferové daně v zemích Evropské unie*. 1. vyd. Brno: Akademické nakladatelství CERM, 2010. 204 s. ISBN 978-80-7204-716-1.

BAKEŠ, M. a kol. *Finanční právo*. 6. vyd. Praha: C. H. Beck, 2012. 549 s. ISBN 978-80-7400-440-7.

BANNOCK, Graham and William MANSER. *International Dictionary of Finance*. London: Economist Intelligence Unit, 2003. ISBN 978-1861974785.

FALADA, David. *Dějiny daní a poplatků*. 1. vyd. Praha: Havlíček Brain Team, 2009. 207 s. ISBN 978-80-87109-15-1.

GRÚŇ, Ľubomír. *Finanční právo a jeho instituty*. 3. vyd. Praha: Linde, 2009. 335 s. ISBN 978-80-7201-745-4.

JÁNOŠÍKOVÁ, P., P. MRKÝVKA a I. TOMAŽIČ. *Finanční a daňové právo*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2009. ISBN 978 -80- 7380-155-7.

KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 5. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2010. 275 s. ISBN 978-80-7357-574-8.

KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie - úvod do problematiky*. 1. vyd. Praha: ASPI, 2005. 112 s. ISBN 80-7357-092-0.

MARKOVÁ, Hana. *Daňové zákony 2014: úplná znění platná k 1. 1. 2014*. 23. vyd. Praha: Grada Publishing, 2014. 272 s. ISBN 978-80-247-5171-9.

MRKÝVKA, P., I. PAŘÍZKOVÁ a M. RADVAN. *Základy finančního práva*. Praha: Armex, 2012. ISBN: 978-80-87451-19-9.

PEKOVÁ, Jitka. *Majetkové daně v daňové soustavě České republiky*. 1. vyd. Praha: Codex Bohemia, 1997. 158 s. ISBN 80-85963-41-8.

PELC, Vladimír. *Daň z nabytí nemovitých věcí: [praktická příručka]*. 6. vyd. Praha: Leges, 2014. 286 s. ISBN 978-80-7502-012-3.

RADVAN, Michal. *Zdanění majetku v Evropě*. 1.vyd. Praha: C. H. Beck, 2007. 396 s. ISBN 978-80-7179-563-6.

ŠIROKÝ, Jan. *Daňové teorie s praktickou aplikací*. 2. vyd. Praha: C. H. BECK, 2008. 301 s. ISBN 978-80-7400-005-8.

VYBÍHAL, Václav. *Zdanění majetku: daň z nemovitostí, daň silniční, daň dědická, daň darovací, daň z převodu nemovitostí, zdanění výnosů z majetku*. 1. vyd. Praha: Grada, 1997. 429 s. ISBN 80-7169-371-5.

Právne predpisy

Předpis č. 181/2009 Sb. - Nález Ústavního soudu ze dne 21. dubna 2009 ve věci návrhu na vyslovení protiústavnosti § 8, 9, 10 a 15 zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění před novelizací provedenou zákonem č. 420/2003 Sb.

Zákon č. 2 ze dne 16. prosince 1992 o vyhlášení LISTINY ZÁKLADNÝCH PRÁV A SVOBOD jako součásti ústavního pořádku České republiky. In: *Sbírka zákonů České republiky*, 1993, částka 1, strana 17-24. Dostupný také z: http://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/SearchResult.aspx?q=2/1993%20&typeLaw=zakon&what=Cislo_zakona_smlouvy. ISSN 1211-1244.

Zákon č. 40 ze dne 26. února 1964 občanský zákoník. In: *Sbírka zákonů České republiky*, 1964, částka 19, s. 202-248. Dostupný také z: http://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/SearchResult.aspx?q=40/1964%20&typeLaw=zakon&what=Cislo_zakona_smlouvy. ISSN 1211-1244.

Zákon č. 513 ze dne 5. listopadu 1991 obchodní zákoník. In: *Sbírka zákonů České republiky*, 1991, částka 98, s. 2474-2568. Dostupný také z: http://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/SearchResult.aspx?q=%20513/1991%20&typeLaw=zakon&what=Cislo_zakona_smlouvy. ISSN 1211-1244.

Zákon č. 357 ze dne 5. května 1992 o dani dědické, darovací a dani z převodu nemovitostí. In: *Sbírka zákonů České republiky*, 1992, částka 73, s. 1993-2024. Dostupný také z: http://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/SearchResult.aspx?q=357/1992%20&typeLaw=zakon&what=Cislo_zakona_smlouvy. ISSN 1211-1244.

Zákon č. 280 ze dne 22. července 2009 daňový řád. *In: Sbírka zákonů České republiky*. 2009, částka 87, s. 4038-4140. Dostupný také z: http://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/SearchResult.aspx?q=280/2009%20&typeLaw=zakon&what=Cislo_zakona_smlouvy. ISSN 1211-1244.

Zákon č. 337 ze dne 1. července 1992 o správě daní a poplatků. *In: Sbírka zákonů České republiky*. 1992, částka 70, s. 1914-1944. Dostupné také z: http://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/SearchResult.aspx?q=337/1992&typeLaw=zakon&what=Cislo_zakona_smlouvy. ISSN 1211-1244.

Zákon č. 89 ze dne 3. února 2012 občanský zákoník. *In: Sbírka zákonů České republiky*. 2012, částka 33, s. 1026-1368. Dostupný také z: http://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/SearchResult.aspx?q=89/2012&typeLaw=zakon&what=Cislo_zakona_smlouvy. ISSN 1211-1244.

Zákon č. 586 ze dne 20. listopadu 1992 o daních z příjmů. *In: Sbírka zákonů České republiky*. 1992, částka 117, s. 3473-3520. Dostupný také z: http://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/SearchResult.aspx?q=586/1992&typeLaw=zakon&what=Cislo_zakona_smlouvy. ISSN 1211-1244.

Zákon č. 151 ze dne 17. června 1997 o oceňování majetku a o změně některých zákonů (zákon o oceňování majetku). *In: Sbírka zákonů České republiky*. 1997, částka 54, s. 2868-2876. Dostupný také z: http://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/SearchResult.aspx?q=151/1997%20&typeLaw=zakon&what=Cislo_zakona_smlouvy. ISSN 1211-1244.

Zákon č. 90 ze dne 25. ledna 2012 o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích). *In: Sbírka zákonů České republiky*. 2012, částka 34, s. 1370-1488. Dostupný také z: http://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/SearchResult.aspx?q=90/%202012%20&typeLaw=zakon&what=Cislo_zakona_smlouvy. ISSN 1211-1244.

Zákon č. 91 ze dne 25. ledna 2012 o mezinárodním právu soukromém. *In: Sbírka zákonů České republiky*. 2012, částka 35, s. 1490-1520. Dostupný také z: http://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/SearchResult.aspx?q=91/2012%20&typeLaw=zakon&what=Cislo_zakona_smlouvy. ISSN 1211-1244.

Zákon č. 456 ze dne 23. prosince 2011 o Finanční správě České republiky. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 2011, částka 157, s. 6066-6080. Dostupný také z: http://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/SearchResult.aspx?q=456/2011%20&typeLaw=zakon&what=Cislo_zakona_smlouvy. ISSN 1211 – 1244.

Zákonné opatření Senátu č. 344 ze dne 10. října 2013 o změně daňových zákonů v souvislosti s rekodifikací soukromého práva a o změně některých zákonů. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 2013, částka 134, s. 6038-6161. Dostupný také z: http://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/SearchResult.aspx?q=344/2013%20&typeLaw=zakon&what=Cislo_zakona_smlouvy. ISSN 1211-1244.

Zákonné opatření Senátu č. 340 ze dne 9. října 2013 o dani z nabytí nemovitých věcí. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 2013, částka 132, s. 5982-5993. Dostupný také z: http://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/SearchResult.aspx?q=340/2013%20&typeLaw=zakon&what=Cislo_zakona_smlouvy. ISSN 1211-1244.

Zákon č. 31 ze dne 5. mája 1992 o dani dedičstva, dani z darovania a dani z prevodu a prechodu nehnuteľností. In: *Zbierka zákonov Slovenskej republiky*. 1992, čiastka 64. Dostupný také z: <http://www.zakonypreludi.sk/zz/1992-318>.

Zákon č. 554 zo dňa 4. decembra 2003 o dani z prevodu a prechodu nehnuteľností. In: *Zbierka zákonov Slovenskej republiky*. 2003, čiastka 227. Dostupný také z: <http://www.zakonypreludi.sk/zz/2003-554>.

Článok v odbornom časopise

BOHÁČ, Radim. Změny daňového práva v souvislosti s rekodifikací soukromého práva. *Acta Universitatis Carolinae Iuridica*. 2013, č. 3, s. 19-36. ISSN 0323-0619.

LÖRINEZ, Arpád. Zákon o dani z dedičstva, dani z darovania a dani z prevodu a prechodu nehnuteľností. *Efekt: časopis pre efektívne riadenie MVO*. 2003, č. 1. s. 7-8. ISSN 1336-3344.

MACHÁČEK, Ivan. Bezúplatné příjmy (dary) u příjemce z daňového hlediska v roce 2014. *Daně a právo v praxi*. 2014, č. 11, s. 15-18. ISSN 1211-7293.

MACHOVÁ, Helena. Dary a daň z příjmu. *Daně a účetnictví bez chyb, pokut a penále*. 2014, č. 5, s. 17-20. ISSN 1214-522X.

MARKOVÁ, HANA. Daň z nabytí nemovitých věcí. *Acta Universitatis Carolinae Iuridica*. 2013, č. 3, s. 59-66. ISSN 0323-0619.

PITTERLING, Marcel a Eva SEDLÁKOVÁ. Dědění v daních z příjmu fyzických osob od 1. 1. 2014. *Finanční, daňový a účetní bulletin*. 2014, č. 2, s. 6-10. ISSN 1210-5570.

PRABHAKAR, Rajiv. Wealth Taxes: Stories, Metaphors and Public Attitudes. *The Political Quarterly* [online]. 2008, vol. 79, issue 2, s. 172-178 [cit. 2015-02-21]. DOI: 10.1111/j.1467-923x.2008.00917.x.

TESAŘOVÁ, Zdeňka. Daň z nabytí nemovitých věcí – část I. *Finanční, daňový a účetní bulletin*. 2014, č. 2, s. 13-17. ISSN 1210-5570.

TESAŘOVÁ, Zdeňka. Daň z nabytí nemovitých věcí – základ dane (část II.). *Finanční, daňový a účetní bulletin*. 2014, č. 3, s. 29-33. ISSN 1210-5570.

VYCHOPENĚ, Jiří. Bezúplatné příjmy z pohledu zákona o daních z příjmu od 1. 1. 2014. *Dane a právo v praxi*. 2014, č. 9, s. 6-11. ISSN 1211-7293.

Príspevok v zborníku

CZUDEK, Damian a Kristýna CHALUPECKÁ. Změny ve správě daní v České republice. In.: *Zborník z medzinárodnej konferencie doktorandov a mladých vedeckých pracovníkov*. Bratislava: Univerzita Komenského v Bratislave, 2011, s. 223- 230. ISBN 9788071603085.

NECKÁŘ, Ján. Současnost a budoucnost transferových daní. In: *Dny práva – 2008 – Days of law*. Brno: Právnická fakulta Masarykovi univerzity, 2008, s. 235-239, ISBN 978-80-210-4733-4.

Elektronické zdroje

DLOUHÁ, Petra. *Daně 2014: dědická se ruší, darovací podrazí, z převodu nemovitostí se zjednoduší: Daň darovací: od ledna 2014 nově a dráž* [online]. 17. 12. 2013. [cit. 2015-03-25].

Dostupné z: <http://www.penize.cz/dan-z-prijmu/277429-dane-2014-dedicka-se-rusi-darovaci-podrazi-z-prevodu-nemovitosti-se-zjednodusi>

FINANČNÍ SPRÁVA. *Výroční zpráva Finanční správy ČR 2013* [online]. FS [cit. 2015-02-11]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/financni-sprava-cr/vyrocnizpravy-a-souvisejici-dokumenty/2013>

INFORMAČNÍ CENTRUM VLÁDY: *Daňová reforma*. Praha: Vláda ČR, 2012 [cit. 2015-02-24]. Dostupné z: <http://icv.vlada.cz/cz/danova-reforma/>

MARTÍNKOVÁ, Michaela. *Daň dědická a darovací od roku 2014* [online]. 4. 4. 2014. [cit. 2015-03-09]. Dostupné z: <http://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/ostatni-dane/dan-dedicka-a-darovaci-od-roku-2014/>

MINISTERSTVO FINANC ČR. *Informační materiál z oblasti majetkových daní: Nová právní úprava daně z převodu nemovitostí*. [online]. MFČR [cit. 2015-03-05]. Dostupné z: http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/dane_dan_z_prevodu_nemovitosti_uprava_70481.html

MINISTERSTVO FINANCÍ ČR. *Zákonné opatření Senátu č. 344/2013 Sb., o změně daňových zákonů v souvislosti s rekodifikací včetně důvodové zprávy MF* [online]. MFČR [cit. 2015-03-02]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/legislativa/legislativni-dokumenty/2013/zakonne-opatreni-senatu-c-344-2013-sb-15110>

MINISTERSTVO FINANCÍ ČR. *ZOS č. 340 – 2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí včetně důvodové zprávy MF* [online]. MFČR [cit. 2015-03-05]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/legislativa/legislativni-dokumenty/2013/novy-zakon-08-11-2013-15109>

MINISTERSTVO FINANCIÍ SR. *Koncepcia daňovej reformy v rokoch 2004 - 2006* [online].
MFSR [cit. 2015-04-01]. Dostupné z:<http://www.mfsr.sk/Default.aspx?CatID=3995>

Zoznam skratiek

ČR	Česká republika
DŘ	Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád
EÚ	Európska únia
FO	Fyzická osoba
LZPS	Zákon č. 2/1993 Sb., Listina základních práv a svobod
MF	Ministerstvo financí
NOZ	Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník
NSS	Najvyšší správny súd
OZ	Zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník
PO	Právnícká osoba
SOZ	Zákon č. 40/1964 Sb., občanský zákoník
SR	Slovenská republika
ÚCS	Územný samosprávny celok
VC	Vstupná cena
VH	Výsledok hospodárenia
VPP	Verejne prospešný pracovník
ZD	Základ dane
ZDP	Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů
ZDDPN	Zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí
ZDDPPN	Zákon č. 318/1992 Zz., o dani dedičskej, dani darovacej a dani z prevodu a prechodu nehnuteľností
ZK	Základný kapitál
ZMPS	Zákon č. 91/2012 Sb., o mezinárodním právu soukromém

ZOK	Zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech
ZOSDNNV	Zákonné opatření č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí
ZOSZDZ	Zákonné opatření č. 344/2013 Sb., o změně daňových zákonů v souvislosti s rekodifikací soukromého práva
ZDPPN	Zákon č. 554/2003 Zz., o dani z převodu a přechodu nemovitostí

Prohlášení o využití výsledků diplomové práce

Prohlašuji, že

- jsem byla seznámena s tím, že na mou diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb.
- autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, diplomovou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že diplomová práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího diplomové práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o diplomové práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, diplomovou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 15.04.2015


Denisa Ferenčíková